

Mål C-228/05

Stradasfalti Srl

mot

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Trento

(begäran om förhandsavgörande från

la Commissione tributaria di primo grado di Trento)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 17.7 och 29 – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt"

Förslag till avgörande av generaladvokat E. Sharpston föredraget den 22 juni 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 14 september 2006

Sammanfattning av domen

1. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Mervärdesskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.7 första meningen)

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Mervärdesskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.7 första meningen)

3. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Mervärdesskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.1, 17.2 och 17.7)

1. Artikel 17.7 första meningen i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter innebär att medlemsstaterna, för att uppfylla den formella skyldigheten att samråda enligt artikel 29 i samma direktiv, måste underrätta den rådgivande mervärdesskattekommittén, vilken inrättats med stöd av denna artikel, om att de har för avsikt att vidta en nationell åtgärd som innebär att ett undantag införs från det allmänna systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt och lämna kommittén tillräckliga upplysningar för att denna med fullständig kännedom om fakta skall kunna bedöma denna åtgärd.

Skyldigheten att samråda med mervärdesskattekommittén skulle nämligen förlora sin mening om medlemsstaterna nöjde sig med att underrätta kommittén om den nationella undantagsbestämmelse som de har för avsikt att anta, utan att samtidigt förklara något alls om vad åtgärden har för art och omfattning. Den rådgivande kommittén måste kunna diskutera den åtgärd som den har att ta ställning till på ett adekvat sätt.

(se punkterna 30 och 32 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att en medlemsstat inte får undanta varor från systemet för avdrag för mervärdesskatt utan föregående samråd med den rådgivande mervärdesskattekommittén, vilken inrättats med stöd av artikel 29 i nämnda direktiv. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat inte heller vidta icke tidsbegränsade åtgärder varigenom varor undantas från systemet med avdrag för mervärdesskatt och/eller åtgärder som ingår i ett åtgärds paket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden. En medlemsstat får nämligen enligt denna bestämmelse vidta en tillfällig åtgärd för att mildra följderna av den konjunktursituation som dess ekonomi befinner sig i vid ett visst tillfälle.

(se punkterna 53–55 samt punkt 2 i domslutet)

3. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7 i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.1 i samma direktiv. En skattskyldig mot vilken denna undantagsbestämmelse har tillämpats skall ha rätt att göra en ny beräkning av sin mervärdesskatteskuld i enlighet med artikel 17.2 i direktivet, i den mån varorna och tjänsterna har använts i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.

(se punkt 69 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 september 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 17.7 och 29 – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt”

I mål C-228/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Commissione tributaria di primo grado di Trento (Italien), genom beslut av den 21 mars 2005, som inkom till domstolen den 24 maj 2005, i målet

Stradasfalti Srl

mot

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, J. P. Puissochet (referent), A. Borg Barthet och U. Lõhmus,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 april 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Stradasfalti Srl, genom B. Santacroce, avvocato,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Aresu och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.7 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 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stradasfalti Srl, som är ett bolag med begränsat ansvar (nedan kallat Stradasfalti), och Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento, angående återbetalning av den mervärdesskatt som Stradasfalti har hävdat att detta bolag felaktigt har inbetalat under åren 2000–2004 avseende inköp, drift och underhåll av personbilar som inte används i bolagets kärnverksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". I artikel 17.2 a anges att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: ... Mervärdes[s]katt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

4 Artikel 17.6 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdes[s]katt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

5 I artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 får varje medlemsstat av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet. För att bibehålla identiska konkurrensbetingelser får medlemsstaterna i stället för att vägra avdrag beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdes[s]katt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor.”

6 I artikel 29.1 och 29.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt [nedan kallad mervärdesskatteskommittén] inrättas härmed.

2. Kommittén skall bestå av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen.

Kommitténs ordförande skall vara en företrädare för kommissionen.

Sekretariatstjänster för kommittén skall tillhandahållas av kommissionen.”

Den nationella lagstiftningen

7 De relevanta nationella bestämmelserna återfinns i artikel 19a.1, med rubriken Inget eller minskat avdrag för vissa varor och tjänster, i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 (ordinarie supplement till GURI nr 292 av den 11 november 1972), i dess lydelse enligt artikel 3 i lagdekret nr 313 av den 2 september 1997 (ordinarie supplement till GURI nr 219 av den 27 december 1997).

8 Nämda artikel 19a.1 har följande lydelse:

”Följande undantag gäller från vad som föreskrivs i artikel 19:

...

c) Skatt som belöper på inköp eller import av mopeder, motorcyklar, personbilar och andra motorfordon, i den mening som avses i artikel 54 a och c i lagdekret nr 285 av den 30 april 1992, som inte är upptagna i tabell B i bilagorna, som inte är avsedda för kollektivtrafik eller som inte används i företagets kärnverksamhet, och av komponenter och reservdelar till sådana fordon samt på tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 16.3, och på tjänster som avser fordonens drift, förvaring, underhåll och reparationer, är endast avdragsgill för handelsagenter eller handelsföreträdare.

d) Skatt som belöper på inköp eller import av bränsle och smörjmedel för personbilar, bilar, luftfartyg, fartyg och fritidsbåtar är endast avdragsgill om den skatt som belöper på inköp, import eller förvärv genom leasingavtal, charteravtal och liknande av personbilar, andra motorfordon, luftfartyg är avdragsgill.”

9 I artikel 7.3 i lag nr 488 av den 23 december 1999 (ordinarie supplement till GURI nr 302 av den 27 december 1999) föreskrevs att denna bestämmelse skulle gälla fram till den 31 december 2000.

10 Bestämmelsens giltighet förlängdes därefter och dess tillämpningsområde ändrades genom artikel 30.4 i lag nr 388 av den 23 december 2000 (ordinarie supplement till GURI nr 302 av den

29 december 2000), vilken har följande lydelse:

"Giltighetstiden för regeln om att avdrag inte medges för mervärdes[s]katt som belöper på transaktioner som rör sådana mopeder, motorcyklar, personbilar och andra motorfordon som avses i artikel 19a.1 c i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972, vars giltighetstid förlängts till och med den 31 december 2000 genom artikel 7.3 i lag nr 488 av den 23 december 1999, förlängs på nytt till och med den 31 december 2001. Vad avser inköp, import och förvärv genom leasingavtal, charteravtal och liknande av nämnda fordon minskas den icke avdragsgilla andelen till 90 procent av det aktuella beloppet och till 50 procent, vad avser fordon som inte drivs av förbränningsmotorer."

11 Denna bestämmelse fortsatte att gälla genom att dess giltighetstid förlängdes på nytt varje år. Giltighetstidens utgång har således ändrats genom artikel 9.4 i lag nr 448 av den 28 december 2001, därefter genom artikel 2.13 i lag nr 289 av den 27 december 2002, genom artikel 2.17 i lag nr 350 av den 24 december 2003 och, slutligen, genom artikel 1.503 i lag nr 311 av den 30 december 2004, vars giltighet förlängdes till och med den 31 december 2005.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Stradasfalti är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt italiensk rätt. Det har sitt säte i provinsen Trento och bedriver verksamhet inom vägarbeten.

13 Bolaget innehar företagsfordon som inte används i dess kärnverksamhet. Enligt den italienska lagstiftningen fick bolaget inte göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på inköp, drift och underhåll av dessa fordon samt på inköp av bränsle till dem.

14 Stradasfalti ansåg att denna lagstiftning inte är förenlig med bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt i sjätte direktivet. Bolaget ingav den 7 juli 2004 en ansökan till Agenzia delle Entrate, Ufficio di Trento, om återbetalning av cirka 31 340 euro i felaktigt inbetald mervärdesskatt mellan åren 2000–2004 för inköp, drift och underhåll av dessa företagsfordon samt på inköp av bränsle till dem.

15 Denna begäran avslogs genom ett flertal beslut som Agenzia delle Entrate, Ufficio di Trento, fattade den 15 juli 2004.

16 Den 22 november 2004 överklagade Stradasfalti dessa beslut till Commissione tributaria di primo grado di Trento och begärde att besluten skulle upphävas och att mervärdesskatten skulle återbetalas för den aktuella perioden.

17 Mot denna bakgrund har Commissione tributaria di primo grado de Trento beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 17.7 första meningen i [sjätte direktivet], jämförd med artikel 17.2 i samma direktiv, tolkas så,

a) att nämnda artikel utgör hinder för att anse att det är fråga om 'samråd med mervärdesskattekommittén', i den mening som avses i artikel 29 i nämnda direktiv, när en medlemsstat enbart underrättar kommittén om att en bestämmelse i den nationella lagstiftningen har antagits, såsom den aktuella bestämmelsen i artikel 19a.1 c och d i presidentdekret nr 633/72, med efterföljande förlängningar, som medför en inskränkning i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till användning och underhåll av varor som avses i artikel 17.2, på grundval av att mervärdesskattekommittén endast har protokollfört underrättelsen, och

b) att den aktuella artikeln även utgör hinder för att anse att vilken inskränkning som helst av

rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp, användning och underhåll av sådana varor som avses i fråga 1 a, som infördes före samrådet med mervärdesskattekommittén och som har fortsatt att vara i kraft genom ett flertal lagstadgade förlängningar av dess giltighetstid i oobrutten följd sedan mer än 25 år, utgör en åtgärd som omfattas av dess tillämpningsområde?

c) För det fall fråga 1 b besvaras jakande, enligt vilka kriterier skall i sådant fall förlängningarnas eventuella längsta giltighetstid fastställas, med hänsyn till de konjunkturskäl som avses i artikel 17.7 i direktivet? Medför underlåtenheten att beakta att undantagen (vars giltighet har förlängts upprepade gånger) är tillfälliga att den skattskyldige har rätt till avdrag?

2) För det fall kraven och villkoren vad gäller förfarandet i ovannämnda artikel 17.7 inte anses ha iakttagits, skall artikel 17.2 i ovannämnda direktiv i sådant fall tolkas så, att den utgör hinder för att en bestämmelse i nationell lagstiftning eller en förvaltningspraxis som en medlemsstat antagit efter det att sjätte direktivet trädde i kraft (den 1 januari 1979 i Italien) medför en objektiv och icke tidsbegränsad inskränkning i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp, användning och underhåll av vissa motorfordon?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1 a

18 Den nationella domstolen har ställt fråga 1 a för att få klarhet i huruvida artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas så, att den utgör hinder för att anse att det är fråga om "samråd med mervärdesskattekommittén", enligt artikel 29 i nämnda direktiv, när en medlemsstat enbart underrättar kommittén om att den har antagit en nationell lagbestämmelse, vilken medför en inskränkning i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till användning och underhåll av varor som avses i artikel 17.2 begränsas, och kommittén endast protokollför underrättelsen.

Yttranden som inkommit till domstolen

19 Kommissionen har hävdatt att skyldigheten att samråda med mervärdesskattekommittén enligt artikel 29 i sjätte direktivet utgör ett grundläggande formellt villkor för att undantag avseende mervärdesskatten skall få tillämpas av konjunkturskäl. Genom att kommittén underrättas får medlemsstaternas och kommissionens företrädare möjlighet att tillsammans undersöka nationella åtgärder som innebär undantag från regeln att mervärdesskatten är avdragsgill. Att mervärdesskattekommittén bara underrättas om nationell lagstiftning som antagits eller som snart kommer att antas kan härvid inte anses utgöra ett tillräckligt samråd, vilket även gäller om kommittén endast protokollför den nationella lagstiftning som den har underrättats om.

20 Denna tolkning av artikel 29 i sjätte direktivet stöds enligt kommissionen av de olika språkversionerna av formuleringen i artikel 17.7 i detta direktiv. Vidare har domstolen i sin dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81) redan fastställt att föregående samråd med mervärdesskattekommittén utgör ett villkor för att en åtgärd skall få antas med stöd av artikel 17.7.

21 Vad avser åtgärden som är aktuell i målet vid den nationella domstolen underrättade den italienska regeringen mervärdesskattekommittén år 1980 och regeringens företrädare preciserade innehållet i och innebörden av den aktuella åtgärden vid ett möte med kommittén samma år. Den italienska regeringen har agerat på samma sätt varje gång som åtgärdens giltighetstid har förlängts, och den har underrättat kommittén åren 1990, 1995, 1996, 1999 och 2000.

22 Kommissionen har medgett att mervärdesskattekommittén har underrättats efter det att

undantagsbestämmelsen trädde i kraft och ställer sig frågan huruvida artikel 17.7 i sjätte direktivet innebär ett krav att detta samråd skall äga rum innan bestämmelsen träder i kraft. Det sätt som de italienska myndigheterna i förevarande fall har förfarit på synes emellertid innebära att mervärdesskattekommitténs rättigheter iaktas och stämma överens med andra medlemsstaters praxis. Kommissionen överlåter således åt domstolen att avgöra denna fråga.

23 Den italienska regeringen har å sin sida hävdade att det tillvägagångssätt som har använts i förevarande fall inte utgör ett åsidosättande av skyldigheten att samråda med mervärdesskattekommittén. Nämda regering har nämligen ingett en uttrycklig begäran till kommittén, och kommissionens tjänstemän har på grundval av denna kunnat utarbeta ett beslutsunderlag innan ärendet har tagits upp till behandling i kommittén. När den nationella domstolen talar om att mervärdesskattekommittén "endast har protokollfört" underrättelsen rör det sig i själva verket om att kommittén har fattat ett beslut genom vilket samrådsförfarandet enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet har avslutats.

24 Även om det skulle anses att reglerna för förfarandet inte har följts till punkt och pricka, anser den italienska regeringen att artikel 17.7 i sjätte direktivet i alla händelser inte har åsidosatts.

25 Stradasfalti har gjort gällande att artikel 19a.1 c och d i presidentdekret nr 633/1972 av den 26 oktober 1972, i dess ändrade lydelse, är oförenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet, eftersom det undantag för avdragsrätt som gäller enligt denna artikel inte ingår i någon av de kategorier av tillåtna undantag som anges i detta direktiv. Den aktuella åtgärden strider mot artikel 17.7 i samma direktiv, eftersom den italienska regeringen inte först har samrått med mervärdesskattekommittén och det aldrig har förelegat konjunkturskäl av sådant slag som gör att det finns grund för att införa ett undantag från rätten att dra av mervärdesskatt och då den aktuella åtgärden verkligen inte har varit tillfällig, eftersom det är fråga om en strukturåtgärd som har gällt i mer än 25 år.

26 Vad avser fråga 1 a har Stradasfalti hävdade att gemenskapslagstiftningen innebär ett krav på att det sker ett verkligt samråd i mervärdesskattekommittén, vilket är det enda sättet att ge medlemsstaterna möjlighet att ta ställning till hur möjligheten till undantag enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet används. Denna bestämmelse utgör således hinder för att ett undantag från rätten att dra av mervärdesskatt införs när det enda medlemsstaten har gjort är att först underrätta mervärdesskattekommittén om att en nationell bestämmelse har antagits eller att medlemsstaten har för avsikt att anta denna bestämmelse, och mervärdesskattekommittén endast har konstaterat denna avsikt.

Domstolens bedömning

27 I artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskrivs ett av de förfaranden för godkännande av undantagsåtgärder som finns i nämnda direktiv och som ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta varor från avdragssystemet "med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29".

28 Detta samråd möjliggör för kommissionen och andra medlemsstater att kontrollera hur en medlemsstat har använt sig av sin möjlighet att införa undantag från det allmänna avdragssystemet för mervärdesskatt, genom att bland annat kontrollera om den aktuella nationella åtgärden har antagits av konjunkturskäl.

29 I artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskrivs således att medlemsstaterna måste iaktta ett visst förfarande för att kunna göra gällande undantagsregeln i denna artikel. Samråd med mervärdesskattekommittén förefaller sålunda vara en förutsättning för alla åtgärder som antas med stöd av denna bestämmelse (se domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkterna 61–63).

30 Skyldigheten att samråda med mervärdesskattekommittén skulle förlora sin mening om medlemsstaterna nöjde sig med att underrätta kommittén om den nationella undantagsbestämmelse som de har för avsikt att anta, utan att samtidigt förklara något alls om vad åtgärden har för art och omfattning. Mervärdesskattekommittén måste kunna diskutera den åtgärd som den har att ta ställning till på ett adekvat sätt. Den formella skyldigheten i artikel 17.7 i sjätte direktivet innebär således ett krav för medlemsstaterna att informera kommittén om att de har för avsikt att vidta en nationell undantagsåtgärd och lämna kommittén tillräckliga upplysningar för att denna med fullständig kännedom om fakta skall kunna bedöma denna åtgärd.

31 Artikel 17.7 i sjätte direktivet föreskriver däremot ingen skyldighet vad gäller resultatet av samrådet med mervärdesskattekommittén, och bestämmelsen innebär exempelvis inget krav på att kommittén skall uttala sig för eller emot den nationella undantagsåtgärden. Mervärdesskattekommittén är således inte förhindrad att nöja sig med att konstatera den nationella undantagsåtgärd som den har underrättats om.

32 Fråga 1 a skall således besvaras så, att artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet innebär att medlemsstaterna, för att uppfylla den formella skyldigheten att samråda enligt artikel 29 i samma direktiv, måste underrätta mervärdesskattekommittén om att de har för avsikt att vidta en nationell åtgärd som innebär att ett undantag införs från det allmänna systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt och lämna kommittén tillräckliga upplysningar för att denna med fullständig kännedom om fakta skall kunna bedöma denna åtgärd.

Fråga 1 b och den första delen av fråga 1 c

33 Den nationella domstolen har ställt fråga 1 b och den första delen av fråga 1 c för att få klarhet i huruvida artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat har rätt att undanta varor som avses i artikel 17.2 i samma direktiv från systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt

- utan att först samråda med mervärdesskattekommittén, och
- utan någon tidsbegränsning.

Yttranden som inkommit till domstolen

34 Kommissionen har erinrat om att bestämmelser om undantag från principen om rätt att göra avdrag för mervärdesskatt skall tolkas restriktivt (se domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkt 59). Domstolen har redan fastställt att de åtgärder som enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet "av konjunkturskäl" kan vidtas vad avser undantag från avdragsrätten måste vara tidsbegränsade och att det per definition inte får vara fråga om strukturåtgärder (se domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkt 69).

35 Domstolen anmärker härvid att den åtgärd som är aktuell i målet vid den nationella domstolen infördes som en permanent bestämmelse i den italienska lagstiftningen år 1979. Det var först år 1980 som dess giltighet tidsbestämdes, men denna tidsbegränsning har därefter successivt förlängts. Det förefaller som om åtgärden i själva verket antogs för att bekämpa

skattebedrägerier och skatteundandragande, vilka är syften som omfattas av de särskilda förfaranden och villkor som föreskrivs i artikel 27 i sjätte direktivet.

36 Mervärdesskattekommittén har dessutom alltsedan år 1980 uppmärksammat den italienska regeringen på att undantaget saknar stöd i artikel 17.7 i sjätte direktivet. Den mer generösa attityd som kommittén uppvisade vid sina möten år 1999 och år 2000 förklaras av de italienska myndigheternas utfästelser – som inte uppfylldes – att ompröva åtgärden före den 1 januari 2001 och av att kommissionen hade föreslagit ändringar i sjätte direktivet vad gäller rätten att dra av mervärdesskatt.

37 Kommissionen anser därför att det undantag som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen är oförenligt med artikel 17.7 i sjätte direktivet.

38 Den italienska regeringen har hävdats att fråga 1 b är irrelevant och följaktligen inte kan upptas till sakprövning.

39 Målet vid den nationella domstolen rör nämligen endast den mervärdesskatt som har inbetalats under åren 2000–2004. Innan den nationella bestämmelsen om förlängning antogs begärde regeringen först samråd med kommittén år 1999 och år 2000. Tolkningsfrågan avser således lagstiftning som saknar betydelse i målet vid den nationella domstolen och kan därför inte upptas till sakprövning (se, senast, dom av den 30 juni 2005 i mål C-165/03, Längst, REG 2005, s. I-5637). I alla händelser har domstolen fastställt att artikel 27 i sjätte direktivet inte utgör hinder mot att rådet i efterhand beslutar att tillåta en medlemsstat att göra undantag enligt direktivet (se dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz, REG 2004, s. I-4243, punkt 23). Samma sak borde gälla samråd med mervärdesskattekommittén enligt artikel 17.7 i samma direktiv.

40 Den första delen av fråga 1 c är helt hypotetisk och kan inte heller den upptas till sakprövning.

41 Stradasfalti anser att fråga 1 b skall besvaras så, att artikel 17.7 i sjätte direktivet utgör hinder för att ett undantag från rätten att dra av mervärdesskatt införs före samrådet med mervärdesskattekommittén, eftersom gemenskapsbestämmelserna innehåller ett uttryckligt krav på föregående samråd med denna kommitté.

42 Artikel 17.7 i direktivet innehåller också ett krav att undantaget måste vara tillfälligt och ha införts av konjunkturskäl, vilket domstolen också har fastställt vid upprepade tillfällen. Denna artikel utgör följaktligen hinder mot att ett undantag av nu aktuellt slag behålls i mer än 25 år genom på varandra följande förlängningar.

43 Vad avser fråga 1 c har Stradasfalti hävdats att domstolen i domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler redan har fastställt att en medlemsstat endast får avvika från det gemenskapsrättsliga avdragssystemet för mervärdesskatt under en "bestämd period" enligt artikel 17.7. Generaladvokaten Geelhoed definierade i sitt förslag till avgörande i nämnda mål konjunkturpolitik som "kortsiktig påverkan" av de makroekonomiska storheterna i landet under "en period av ett till två år". Ett undantag som tillämpats i mer än 25 år står uppenbart i strid med artikel 17.7 i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

– Frågan huruvida frågorna kan upptas till sakprövning

44 Det förfarande som föreskrivs i artikel 234 EG utgör ett medel för samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna. Detta samarbete gör det möjligt för domstolen att ge de

nationella domstolarna de uppgifter om tolkningen av gemenskapsrätten som är nödvändiga för att döma i saken i mål som de skall avgöra (se bland annat dom av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Schneider, REG 2004, s. I-1389, punkt 20).

45 Inom ramen för detta samarbete ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten (domen i det ovannämnda målet Schneider, punkt 21).

46 Domstolen har likväl ansett att det i undantagsfall ankommer på den att – för att pröva sin egen behörighet – granska de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande. Domstolen har endast möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (domen i det ovannämnda målet Schneider, punkt 22).

47 Den samarbetsanda som måste råda vid behandlingen av en begäran om förhandsavgörande innebär nämligen att den nationella domstolen skall ta hänsyn till den uppgift som EG-domstolen har anförtrotts, vilken är att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna och inte att avge rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor (domen i det ovannämnda målet Schneider, punkt 23).

48 I förevarande mål framgår det av de yttranden som inkommit till domstolen att även om målet vid den nationella domstolen endast rör inbetalad mervärdesskatt under åren 2000–2004, och den italienska regeringen har hävdatt att man har begärt samråd med mervärdesskattekommittén innan den nationella åtgärden förlängdes vad gäller dessa år, hade den nationella åtgärden i själva verket trätt i kraft före denna period och systematiskt förlängts sedan många år tillbaka. Det finns således inget som talar för påståendet att det är uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen har begärt saknar betydelse för målets avgörande eller att det är fråga om ett hypotetiskt problem.

49 Domstolen anser därför att fråga 1 b och den första delen av fråga 1 c kan tas upp till sakprövning.

– Prövning i sak

50 Vad gäller fråga 1 b, som rör frågan huruvida en medlemsstat enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet får undanta varor från systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt utan att först samråda med mervärdesskattekommittén, har domstolen, såsom framgår av punkt 29 ovan, redan förklarat att samråd med denna kommitté är en förutsättning för alla åtgärder som antas med stöd av denna bestämmelse (se domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkterna 61–63).

51 Tvärtemot vad den italienska regeringen har hävdatt går svaret på denna fråga inte att utläsa av domstolens dom i det ovannämnda målet Sudholz. I denna dom fastställde domstolen bland annat att artikel 27 i sjätte direktivet inte innebär ett krav på att rådet först måste godkänna en särskild undantagsåtgärd innan en medlemsstat antar en sådan. Det i detta mål aktuella samrådsförfarandet enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet har emellertid inte samma syfte som

tillståndsförfarandet enligt artikel 27 i samma direktiv. Den italienska regeringen har således fel när den hävdar att det framgår av domen i det ovannämnda målet *Sudholz* att domstolens lösning i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler* inte är tillämplig i förevarande fall.

52 Vad avser den första delen av fråga 1c, vilken rör huruvida en medlemsstat enligt artikel 17.7 i sjätte direktivet får undanta varor från systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt utan tidsbegränsning, erinrar domstolen om att medlemsstaterna enligt denna artikel får undanta varor från avdragssystemet ”av konjunkturskäl”.

53 En medlemsstat får således enligt denna bestämmelse vidta en tillfällig åtgärd för att mildra följderna av den konjunktursituation som dess ekonomi befinner sig i vid ett visst tillfälle. Åtgärder som vidtas med stöd av denna bestämmelse får således endast tillämpas under begränsad tid och det får per definition inte vara fråga om strukturåtgärder.

54 Enligt artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet får en medlemsstat således inte anta icke tidsbegränsade åtgärder varigenom varor undantas från systemet med avdrag för mervärdesskatt och/eller åtgärder som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden (se domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkt 68).

55 Fråga 1 b och den första delen av fråga 1 c skall därför besvaras enligt följande. Artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat inte får undanta varor från systemet för avdrag för mervärdesskatt utan föregående samråd med mervärdesskattekommittén. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat inte heller vidta icke tidsbegränsade åtgärder varigenom varor undantas från systemet med avdrag för mervärdesskatt och/eller åtgärder som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.

Den andra delen av fråga 1 c och den andra frågan

56 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig kan tillämpa en bestämmelse om undantag från principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt, som har införts på ett sätt som inte överensstämmer med artikel 17.7 i sjätte direktivet.

Yttranden som inkommit till domstolen

57 Kommissionen har hävdat att enligt domstolens fasta rättspraxis (se särskilt dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, *BP Soupergaz*, REG 1995, s. I-1883, punkterna 16–18) utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet, och denna ger i princip den skattskyldige en rättighet som endast kan inskränkas i de avseenden som anges i direktivet.

58 Om en medlemsstat i strid med bestämmelserna i sjätte direktivet har infört ett nationellt undantag från principen om rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, har den skattskyldige rätt att dra av den mervärdesskatt som denne har betalat för de varor som omfattas av den nationella åtgärden. Domstolen har i punkt 64 i domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler* fastställt att i den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna åläggs en skyldighet att samråda, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.1 i nämnda direktiv.

59 Den italienska regeringen har hävdat att den nationella lagstiftningen oförhindrat kunde

tillämpas under åren 2000–2004, eftersom man följde det förfarande som föreskrivs i artikel 17.7 i sjätte direktivet, kommissionen yttrade sig positivt om begäran om undantag och den italienska ekonomin befann sig i lågkonjunktur, varför den skattskyldige inte har rätt till avdrag.

60 Regeringen anser att den andra frågan inte kan upptas till sakprövning av två skäl. För det första rör den tidsperioder före år 2000, vilka inte är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

61 För det andra saknar frågan bäring på den situation som rådde i Italien mellan åren 2000 och 2004, eftersom det i frågan talas om en ”objektiv och icke tidsbegränsad” inskränkning i rätten till avdrag. Det första undantaget gällde nämligen fram till och med den 31 december 2000 och hade föregåtts av samråd med mervärdesskattekommittén och ett positivt yttrande från kommissionen. Det andra undantaget under denna period gällde med verkan från och med den 1 januari 2001 och hade föregåtts av ett positivt yttrande från kommissionen, som förklarat att åtgärden skulle anses motiverad fram till dess att ett nytt direktiv antogs.

62 Den italienska regeringen har hävdats att den omständigheten att mervärdesskattekommittén endast protokollför en nationell undantagsåtgärd efter det att denna åtgärd har antagits i alla händelser inte innebär att åtgärden skall anses rättsstridig, i enlighet med vad domstolen har fastställt i punkt 23 i domen i det ovannämnda målet *Sudholz* i fråga om artikel 27 i sjätte direktivet.

63 *Stradasfalti* har hävdats att om man antar att artikel 17.7 i sjätte direktivet har åsidosatts, utgör artikel 17.2 i samma direktiv hinder mot en nationell bestämmelse som hindrar de skattskyldiga från att fullt ut och omedelbart utnyttja sin avdragsrätt vad avser mervärdesskatt som de har inbetalat för inköp, drift och underhåll av så kallade personbilar.

Domstolens bedömning:

– Huruvida frågan kan upptas till sakprövning:

64 Såsom anförts i punkt 46 ovan får domstolen endast avvisa en fråga som en nationell domstol har ställt, när det på ett uppenbart sätt framgår att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen har begärt saknar samband med förfarandets förlopp eller syftet med tvisten vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk och domstolen inte förfogar över de sakförhållanden eller rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt besvara de frågor som har ställts till den (se domen i det ovannämnda målet *Schneider*, punkt 22).

65 I förevarande mål framgår det av de yttranden som inkommit till domstolen att även om målet vid den nationella domstolen endast rör inbetalad mervärdesskatt under åren 2000–2004, och den italienska regeringen har hävdats att man begärt samråd med mervärdesskattekommittén innan den nationella åtgärden förlängdes vad gäller dessa år, hade den nationella åtgärden i själva verket trätt i kraft före denna period och systematiskt förlängts sedan många år tillbaka. Det finns därför inget som talar för påståendet att det är uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen har begärt saknar betydelse för målets avgörande.

– Prövning i sak

66 Enligt den allmänna skyldigheten i artikel 189 tredje stycket i EG-fördraget (nu artikel 249 tredje stycket EG) måste medlemsstaterna efterkomma samtliga bestämmelser i sjätte direktivet (se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, *Lennartz*, REG 1991, s. I-3795, punkt 33; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299). I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7 i sjätte direktivet, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som

föreskrivs i artikel 17.1 i samma direktiv (se domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkt 64).

67 Vad avser målet vid den nationella domstolen finner domstolen, även om den italienska regeringen har hävdats att man begärde samråd med mervärdesskattekommittén år 1999 och år 2000 innan man förlängde giltighetstiden för den nationella bestämmelsen om undantag från principen om rätten att dra av mervärdesskatt, att det är utrett att den italienska regeringen, med undantag för ändringar av mindre vikt, systematiskt har förlängt bestämmelsens giltighetstid sedan år 1980. Det är mot denna bakgrund inte fråga om en tillfällig åtgärd och den kan således inte heller anses vara motiverad av konjunkturskäl. Denna åtgärd skall följaktligen anses ingå som en del i ett strukturprogram, som inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 17.7 i sjätte direktivet. Den italienska regeringen får därför inte tillämpa sådana åtgärder till nackdel för de skattskyldiga (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Metropol och Stadler*, punkt 65).

68 En skattskyldig som har varit föremål för denna åtgärd skall ha rätt att göra en ny beräkning av sin mervärdesskatteskuld i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet, i den mån varorna och tjänsterna har använts i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.

69 Den andra delen av fråga 1 c och fråga 2 skall således besvaras enligt följande. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7 i sjätte direktivet, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.1 i samma direktiv. En skattskyldig mot vilken denna undantagsbestämmelse har tillämpats skall ha rätt att göra en ny beräkning av sin mervärdesskatteskuld i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet, i den mån varorna och tjänsterna har använts i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.

Yrkandet att domens verkningar i tiden skall begränsas

70 Den italienska regeringen har tagit upp domstolens möjlighet att begränsa förevarande doms rättsverkningar i tiden, för det fall denna skulle anse att undantagen från avdragsrätten för åren 2000–2004 har antagits på ett sätt som inte är förenligt med artikel 17.7 i sjätte direktivet.

71 Den italienska regeringen har till stöd för detta yrkande åberopat den allvarliga skada för statsfinanserna som domstolens dom i så fall kommer att medföra och skyddet för regeringens berättigade förväntningar på att den aktuella åtgärden överensstämmer med gemenskapsrätten. Regeringen har härvid anmärkt att kommissionen år 1999 och år 2000 har yttrat sig positivt om de tilltänkta åtgärderna i avvaktan på att ett direktiv med enhetliga bestämmelser på området skulle antas, och den har anmärkt att kommissionen aldrig har riktat någon invändning mot Republiken Italien på grund av att staten har behållit detta undantag.

72 Det bör framhållas att domstolen endast i undantagsfall kan se sig föranlåten att med tillämpning av en allmän princip om rättssäkerhet som är förankrad i gemenskapsrätten begränsa möjligheten för alla berörda att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse för att få en förnyad prövning av rättsförhållanden som ingåtts i god tro. Vid avgörandet av huruvida det finns anledning att begränsa en doms verkningar i tiden, måste det beaktas att även om de praktiska följderna av varje domstolsavgörande noggrant måste övervägas får det dock inte gå så långt att den rättsliga objektiviteten får vika och den framtida rättstillämpningen äventyras av det enda skälet att ett domstolsavgörande kan få retroaktiv verkan (dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86 *Blaizot*, REG 1988, s. 379, punkterna 28 och 30, och av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, *Legros m.fl.*, REG 1992, s. I-4625, punkt 30; svensk specialutgåva, volym 13, s. 53).

73 Domstolen vill erinra om att även om det är korrekt att kommissionen har bifallit de italienska

myndigheternas begäran för de år som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, framgår det av de yttranden som ingetts till domstolen att mervärdesskattekommittén alltsedan år 1980 hade uppmärksammat den italienska regeringen på att undantaget saknar stöd i artikel 17.7 i sjätte direktivet och att den mer generösa attityd som nämnda kommitté uppvisade vid sina möten år 1999 och år 2000 förklaras av de italienska myndigheternas utfästelser att ompröva åtgärden före den 1 januari 2001 och att kommissionen hade föreslagit ändringar i sjätte direktivet vad gäller rätten att dra av mervärdesskatt.

74 Mot denna bakgrund kunde de italienska myndigheterna inte vara ovetande om att det inte var förenligt med artikel 17.7 i sjätte direktivet att sedan år 1979 systematiskt förlänga en undantagsåtgärd som beskrivs som tillfällig, när det i nämnda artikel anges att undantag endast får införas av "konjunkturskäl".

75 De italienska myndigheterna kan inte senare åberopa god tro vad gäller rättsläget till stöd för ett yrkande om att domstolen skall tidsbegränsa domens rättsverkningar.

76 Den italienska regeringen har inte heller kunnat visa att det är en trovärdig beräkning som ligger till grund för dess påstående att förevarande dom riskerar att få betydande ekonomiska konsekvenser, om inte dess rättsverkningar begränsas i tiden.

77 Det saknas därför anledning att begränsa förevarande doms rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

78 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.7 första meningen 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 innebär att medlemsstaterna, för att uppfylla den formella skyldigheten att samråda enligt artikel 29 i samma direktiv, måste underrätta den rådgivande mervärdesskattekommittén, vilken inrättats med stöd av denna artikel, om att de har för avsikt att vidta en nationell åtgärd som innebär att ett undantag införs från det allmänna systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt och lämna kommittén tillräckliga upplysningar för att denna med fullständig kännedom om fakta skall kunna bedöma denna åtgärd.**

2) **Artikel 17.7 första meningen i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att en medlemsstat inte får undanta varor från systemet för avdrag för mervärdesskatt utan föregående samråd med den rådgivande mervärdesskattekommittén, vilken inrättats med stöd av artikel 29 i nämnda direktiv. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat inte heller vidta icke tidsbegränsade åtgärder varigenom varor undantas från systemet med avdrag för mervärdesskatt och/eller åtgärder som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.**

3) **I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 17.7 i sjätte direktivet 77/388, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.1 i detta direktiv. En skattskyldig mot vilken denna undantagsbestämmelse har tillämpats skall ha rätt att göra en ny beräkning av sin**

mervärdesskatteskuld i enlighet med artikel 17.2 i sjätte direktivet 77/388, i den mån varorna och tjänsterna har använts i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.