

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 22 juni 2006¹(1)

Mål C-228/05

Stradasfalti Srl

mot

Agenzia delle Entrate Ufficio di Trento

1. I den förevarande begäran om förhandsavgörande vill Commissione Tributaria di Primo Grado (första dömande instans i skattemål) ha svar på frågan huruvida nationella bestämmelser som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt på motorfordon som inte direkt har samband med den skattskyldiges egentliga verksamhet, eller på bränsle till sådana fordon, kan grundas på artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet,⁽²⁾ vilken medger att vissa varor av konjunkturskäl helt eller delvis undantas från undantagssystemet med förbehåll för att samråd har ägt rum med rådgivande kommittén för mervärdesskatt, under omständigheter som innebär att bestämmelserna har varit i kraft under 25 år och att rådgivande kommittén för mervärdesskatt knappt har uppmärksammat att de har antagits.

Relevanta bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet

2. Enligt artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall som regel den skattskyldige ha rätt att dra av mervärdesskatt som har betalats med avseende på varor som har tillhandahållits honom av någon annan skattskyldig person från den skatt som han är skyldig att betala, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner.

3. I artikel 17.6 föreskrivs emellertid följande:

”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. Mervärdesskatt 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.”

4. Inga sådana regler har i själva verket antagits ännu. Sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i Italien den 1 januari 1979.(3)

5. I artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet 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. ...”

6. I artikel 27 föreskrivs ett annat mer permanent undantag. Vid den för målet relevanta tidpunkten,(4) hade bestämmelsen följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. ...

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådets skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.

...”

7. I artikel 29, till vilken det hänvisas i artikel 17.7, föreskrivs följande:

”1. En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, nedan kallad 'kommittén', 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.

3. Kommittén skall själv fastställa sin arbetsordning.

4. Förutom sådana angelägenheter som omfattas av föreskrifter om samråd i detta direktiv, skall kommittén behandla frågor som dess ordförande på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat tar upp och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt.

...”

Metropol-domen

8. I målet Metropol och Stadler⁽⁵⁾ hade domstolen att avgöra ett mål avseende artikel 17.6 och särskilt artikel 17.7 inom ramen för en begäran om förhandsavgörande från Österrikes Verwaltungsgerichtshof (högsta förvaltningsdomstolen) avseende en nationell bestämmelse som infördes efter det att sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i Österrike. Den nationella bestämmelsen innehöll en omdefiniering av kategorin minibussar som var mer inskränkt än vad som hade varit fallet i tidigare administrativ praxis, vilket medförde att vissa fordon, för vilka avdrag för ingående mervärdesskatt tidigare var möjligt, uteslöts från denna möjlighet.

9. Efter att ha slagit fast att ändringen av definitionen inte var tillåten enligt artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom den utgjorde en ändring i sak av bindande rättsregler i jämförelse med den situation som rådde innan direktivet trädde i kraft i Österrike, fortsatte domstolen med att bedöma huruvida det enligt artikel 17.7 var möjligt för en medlemsstat att undanta varor från systemet för avdrag från mervärdesskatt a) utan att först samråda med rådgivande kommittén för mervärdesskatt, och b) utan begränsning i tiden, i syfte att konsolidera statsfinanserna.

10. Domstolen noterade inledningsvis att avdragsrätten utgör en integrerad del av mervärdesskatteordningen och att denna avdragsrätt har till syfte att säkerställa denna skatts neutralitet. Den kan därför i princip inte inskränkas. Undantag är tillåtna endast i de fall som uttryckligen föreskrivs i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilka skall tolkas restriktivt. Artikel 17.7 är ett av dessa fall. Enligt denna artikel har medlemsstaterna möjlighet att undanta varor från avdragssystemet med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29.

11. Detta samråd möjliggör för kommissionen och andra medlemsstater att kontrollera en medlemsstats användning av möjligheten att införa undantag från det allmänna avdragssystemet för mervärdesskatt, genom att särskilt kontrollera om den nationella åtgärden i fråga har antagits av konjunkturskäl.

12. I artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs således att medlemsstaterna måste iaktta ett visst förfarande för att kunna göra gällande undantagsregeln i denna artikel. Samråd med mervärdesskattekommittén är en förutsättning för alla åtgärder som antas med stöd av denna bestämmelse. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med det villkoret, kan inte de nationella skattemyndigheterna gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse om undantag från rätten att göra avdrag till nackdel för skattskyldiga personer.⁽⁶⁾

13. För det andra innebär artikel 17.7 första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får undanta varor från avdragssystemet av konjunkturskäl, det vill säga anta tillfälliga åtgärder avsedda att utjämna den konjunktursvängning som en medlemsstats ekonomi befinner sig i vid en bestämd tidpunkt. Sådana åtgärder får således endast tillämpas under begränsad tid och de får per definition inte vara av strukturell beskaffenhet. Härav följer att enligt artikel 17.7 får en medlemsstat inte anta åtgärder som medför undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt för varor och vilka inte är tidsbegränsade och/eller som ingår i ett åtgärdspaket för strukturella anpassningar i syfte att minska budgetunderskottet och möjliggöra avbetalning av statsskulden.⁽⁷⁾

Relevanta nationella bestämmelser

14. De bestämmelser som är ifrågasatta i det förevarande målet återfinns i artikel 19a.1 d i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 (nedan kallat DPR 633/1972).

15. Enligt punkt 1 c i nämnda artikel, som utgör ett undantag från huvudregeln om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, kan mervärdesskatt på köp eller import av vissa typer av motorfordon

som inte är avsedda för allmänt bruk och som inte hör till företagets egentliga verksamhet,(8) i princip inte berättiga till avdrag för andra än handelsagenter eller företrädare, även om det framstår som om avdrag kunde göras för 50 procent fram till 1983. Sedan den 1 januari 2001,(9) kan 10 procent av ingående skatt på fordon som har införskaffats i enlighet med ett leasingavtal och 50 procent av ingående skatt på fordon som inte drivs av förbränningsmotorer,(10) dras av. Den italienska regeringen angav vid förhandlingen att avdraget på 10 procent hade höjts till 15 procent från och med den 1 januari 2006.

16. Enligt punkt 1 d kan mervärdesskatt på inköp eller import av bränsle eller smörjmedel för vilket fordon som helst dras av endast i den utsträckning mervärdesskatten på inköpet eller importen av själva fordonen är avdragsgill.

17. Den nuvarande artikel 19a.1 infördes i originaltexten till DPR 633/1972 (som den nya lydelsen av artikel 19) år 1979, efter det att sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i Italien.(11) Den har ändrats sedan dess och dess giltighetstid (som ursprungligen löpte till den 31 december 1983) har förlängts vid ett flertal tillfällen – 24 enligt kommissionen – vilket har medfört att den fortfarande är i kraft.

18. Det framgår av inlagorna och av de handlingar som har ingetts till domstolen att den aktuella bestämmelsen har varit föremål för ett flertal samråd i rådgivande kommittén för mervärdesskatt. Vid förhandlingen i det förevarande målet angavs det vidare att kommissionen den 12 oktober 2005 hade överlämnat ett motiverat yttrande till Italien med tillämpning av artikel 226 EG avseende den bestämmelsen – det vill säga efter det att alla de skriftliga yttrandena i det förevarande målet hade inlämnats – och att Italien därefter hade inlett ett förfarande enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet för att erhålla ett bemyndigande från rådet.

Begäran om förhandsavgörande

19. Stradasfalti Srl (nedan kallat Stradasfalti) är ett bolag som utför vägarbeten. Det har köpt motorfordon (av "privat" snarare än av "kommersiell" karaktär) som dess personal skall använda för att färdas mellan byggarbetsplatser och kontor, besöka olika myndigheter och som en "sidoförmån".

20. Bolaget har motsatt sig begränsningen av avdragsrätten för ingående skatt på dessa fordon och för bränsle till dessa. År 2004 beslutade det därför att begära återbetalning av sådan mervärdesskatt med avseende på åren 2000, 2001, 2002, 2003 och 2004, till ett totalt belopp på 31 337, 21 euro.

21. Den 15 juli 2004 avslog det lokala skattekontoret denna begäran. Stradasfalti har ifrågasatt avslagen inför den domstol som har ställt frågan.

22. Mot bakgrund av de argument som framfördes – varigenom Stradasfalti hävdade att de ifrågasatta bestämmelserna strider mot sjätte mervärdesskattedirektivet och skattekontoret hävdade att medlemsstaterna har rätt att undanta varor som inte hör till företagets egentliga verksamhet från avdragsrätt – och Metropol-målet, har den nationella domstolen begärt förhandsavgörande avseende följande frågor:

1) Skall artikel 17.7 första meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, jämförd med artikel 17.2 i samma direktiv, tolkas så, att

a) 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, enligt vilken rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid uttag av och underhåll av varor som avses i artikel 17.2 begränsas, enbart på grundval av ett formellt konstaterande av mervärdesskattekommittén,

b) artikeln i fråga även utgör hinder för att anse att vilken begränsning som helst av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som avser förvärv, uttag och underhåll av sådana varor som avses i fråga 1 a, vilken rätt infördes före samrådet med mervärdesskattekommittén och som har fortsatt att vara i kraft genom att dess giltighet vid ett flertal tillfällen förlängts genom lag, vilket skett upprepade gånger och utan avbrott sedan mer än 25 år, utgör en åtgärd som omfattas av dess tillämpningsområde?

c) För det fall fråga 1 b skall besvaras jakande, enligt vilka kriterier skall förlängningarnas eventuella längsta giltighetstid fastställas, med hänsyn till de konjunkturskäl som beaktas 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 skall anses ha iakttagits, skall artikel 17.2 i ovannämnda direktiv tolkas så, att den utgör hinder för att en bestämmelse i nationell lagstiftning eller en förvaltningspraxis som en medlemsstat antagit efter det att sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft (den 1 januari 1979 i Italien) kan begränsa rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv, uttag och underhåll av vissa motorfordon, på ett objektivet sätt och utan någon tidsbegränsning?

23. Skriftliga yttranden har ingetts av Stradasfalti, den italienska regeringen och av kommissionen, vilka alla även gjorde muntliga framställningar vid förhandlingen den 6 april 2006.

Bedömning

Upptagande till sakprövning

24. Den italienska regeringen har påstått att frågorna 1 b och 2 inte är relevanta för tvisten i målet vid den hänskjutande domstolen, eftersom de avser annan lagstiftning än den som var i kraft de år (2000–2004) för vilka Stradasfalti har ansökt om återbetalning av ingående mervärdesskatt, samt att den första delen av fråga 1 c är hypotetisk mot bakgrund av att den förutsätter ett jakande svar på fråga 1 b.

25. Dessa frågor kan således enligt denna inte upptas till sakprövning i enlighet med domstolens dom i målet Längst,⁽¹²⁾ vilket innebär att domstolen har 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.

26. Bakom invändningen avseende upptagandet till sakprövning av fråga 1 b ligger Italiens påstående att, även om den lagstiftning som innehåller den ifrågasatta bestämmelsen under tidigare år kan ha antagits eller förlängts före samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt, så har varje ändring eller förlängning sedan år 1999 (och därmed under perioden 2000–2004) antagits efter samråd med kommittén.

27. Jag noterar emellertid att frågan är formulerad i allmänna termer. Ingenting i begäran om förhandsavgörande utgör en hänvisning till en särskild period eller innehåller en hänvisning till något särskilt samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt, varken före eller efter

antagandet av en bestämmelse. Däremot har Stradasfatti, den italienska regeringen och kommissionen alla hänvisat till olika samråd och de har alla inkommit med protokoll från möten i kommittén, vissa från tiden före och vissa från tiden efter antagandet av bestämmelserna i fråga.

28. Det framstår som klart att frågan om huruvida Italien har efterlevt kraven på samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt måste avgöras på grundval av de specifika åtgärder som har vidtagits vid varje tillfälle. Det är emellertid en fråga om faktiska omständigheter och kan därför endast avgöras av den nationella domstolen. Det åligger inte denna domstol att fastställa de faktiska omständigheterna inom ramen för en begäran om förhandsavgörande, även i ett fall där dessa omständigheter avser ett gemenskapsförfarande.

29. Mot den bakgrunden anser jag att det är tillåtet för den hänskjutande domstolen att i allmänna termer begära ett förhandsavgörande med stöd av vilket den kan bedöma faktiska omständigheter som den kan klarlägga eller har klarlagt med avseende på samrådet med rådgivande kommittén för mervärdesskatt.(13)

30. Eftersom den hänskjutande domstolen behöver veta vad som utgör eller inte utgör ett giltigt samråd, är det på samma sätt enligt min mening rätt av denna domstol att beakta de olika situationer som framgår av de handlingar som har ingetts, medan den avstår från att fastställa något avseende de faktiska omständigheterna och därigenom avgöra resultatet i målet vid den nationella domstolen på grundval av dessa handlingar.

31. Inte heller kan fråga 1 b anses sakna relevans enbart på grund av att det i den hänvisas till att "dess giltighet vid ett flertal tillfällen förlängts genom lag, vilket skett upprepade gånger och utan avbrott sedan mer än 25 år", medan det i målet vid den nationella domstolen begärs avdrag med avseende på en kortare tidsperiod.

32. Oavsett om kravet på samråd uppfylldes eller inte kan hänvisningen "upprepade gånger och utan avbrott" vara relevant vid bedömningen av huruvida kravet i artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet på att alla undantag från systemet med avdrag måste grundas på "konjunkturskäl" är uppfyllt.

33. Om fråga 1 b således kan upptas till sakprövning – vilket jag anser att den kan – saknar den italienska regeringens invändning att fråga 1 c är hypotetisk grund.

34. Avseende upptagandet till sakprövning av fråga 2 baseras Italiens invändning på argumentet att för tiden efter år 1999 gällde inte de ifrågasatta bestämmelserna "utan någon tidsbegränsning", utan giltigheten förlängdes från år till år i väntan på att ett direktiv med regler för avdragsrätten skulle antas. Italien har därför påstått att frågan saknar betydelse för tvisten vid den hänskjutande domstolen.

35. Det är riktigt att kommissionen år 1998 lade fram ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG beträffande reglerna om avdragsrätt för mervärdesskatt.(14) Det förslaget drogs nyligen tillbaka,(15) tydligen beroende på svårigheter att komma fram till en överenskommelse inom rådet. Artikel 1.2 i det förslaget skulle ha infört en artikel 17a i sjätte mervärdesskattedirektivet, som bland annat skulle ha avsett avdrag för mervärdesskatt på "utgifter som hänförs till personbilar som inte enbart används yrkesmässigt", för vilka medlemsstaterna skulle ha kunnat sätta en övre gräns som inte var lägre än 50 procent av skatten i fråga. Det är också riktigt att det förslaget nämns i det protokoll från rådgivande kommittén för mervärdesskatt som lämnats in av den italienska regeringen.

36. Mot bakgrund av sammanhanget för begäran om förhandsavgörande framstår det emellertid för mig som om fråga 2 inte skall läsas snävt på så sätt att den endast omfattar situationer där

ingen tidsbegränsning har fastställts för bestämmelsens giltighet, utan snarare som att den avser alla situationer där giltigheten förlängs på ett sådant sätt att den troligtvis står i strid med villkoret att undantaget skall följa av "konjunkturskäl".

37. Jag anser därför inte att någon av frågorna inte skulle kunna upptas till sakprövning.

38. Vid besvarandet av frågorna kommer jag att använda mig av ett tillvägagångssätt som liknar det som kommissionen har föreslagit. Jag skall därför först behandla formkraven för ett giltigt undantag enligt artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet (fråga 1 a och del av fråga 1 b), därefter kraven i sak för att undantaget skall vara giltigt (återstoden av fråga 1 b), och slutligen de rättsliga konsekvenserna av att inget av kraven uppfylls (återstoden av fråga 1 c och fråga 2).

Förfarandefrågor – frågorna 1 a och 1 b

39. Den nationella domstolen vill i huvudsak veta om att "enbart underrätta ... kommittén om att en bestämmelse i den nationella lagstiftningen har antagits" kan utgöra "samråd" med rådgivande kommittén för mervärdesskatt i ett fall där kommittén endast "konstaterar" det, och vad följden av ett samråd efter att rättsakten i fråga har antagits blir, om det blir någon följd. [Övers. anm.: begreppet "prend acte" ("takes note" i engelsk översättning) är svåröversatt men betyder ungefär att mottagaren erkänner att den har tagit del av något och att vissa formföreskrifter har iakttagits. Begreppet översätts i detta förslag av praktiska skäl med uttrycket "konstaterar".]

40. På en nivå kan ett mycket rättframt svar ges på den första av dessa frågor.

41. Rådgivande kommittén för mervärdesskatt är ett rådgivande organ. Även om den kan anta "riktlinjer", är den inte skyldig att göra det om inte frågan är av allmänt intresse och en viss ståndpunkt delas av en majoritet av medlemsstaterna.(16) Enligt artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet åläggs medlemsstaterna en skyldighet att samråda med rådgivande kommittén för mervärdesskatt om de har för avsikt att införa ett undantag från avdragsrätten enligt den bestämmelsen. Däremot föreskrivs inget villkor avseende resultatet av samrådet. Om det inte föreligger någon skyldighet för rådgivande kommittén för mervärdesskatt att, när samråd väl har ägt rum, anta någon särskild åtgärd (vilket det inte gör) kan giltigheten av undantagsbestämmelsen inte ifrågasättas endast på grund av att kommittén "konstaterar" samrådet.

42. Dessutom föreskrivs särskilt i artikel 12.3 i förfarandereglererna för rådgivande kommittén för mervärdesskatt att denna skall "konstatera" ett samråd som en medlemsstat är skyldig att företa med tillämpning av sjätte mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att kommittén gör detta – och det framgår av de protokoll som har ingetts till domstolen att den vid flera tillfällen har konstaterat Italiens samråd avseende den ifrågasatta rättsakten – kan således inte i sig påverka giltigheten av samrådet.

43. I fråga 1 a anges emellertid att någon "enbart underrättar ... om att en bestämmelse i den nationella lagstiftningen har antagits". Den kan således möjligen förstås så, att den avser frågan huruvida samråd kan anses ha ägt rum om rådgivande kommittén för mervärdesskatt endast konstaterar en underrättelse om en redan antagen rättsakt.

44. Detta i sin tur leder till två nya frågor, nämligen frågan om vad som krävs av en "underrättelse" för att den skall anses utgöra ett "samråd" och huruvida ett samråd efter att en rättsakt har antagits är ett giltigt samråd eller kan få någon effekt (en fråga som det också syftas på i fråga 1 b).

45. Beträffande den första av dessa frågor framstår det för mig som att kommissionen har rätt då

den i huvudsak säger att medlemsstaten måste meddela rådgivande kommittén för mervärdesskatt tillräckligt med information för att de andra medlemsstaterna och kommissionen skall kunna ange om de anser att rättsakten uppfyller de villkor i sak som anges i artikel 17.7. Som domstolen angav i Metropol-domen "[möjliggör] samråd ... för kommissionen och andra medlemsstater att kontrollera en medlemsstats användning av möjligheten att införa undantag från det allmänna avdragssystemet för mervärdesskatt, genom att bland annat kontrollera om den nationella åtgärden i fråga har antagits av konjunkturskäl".(17) Mindre långtgående krav på innehållet eller omfattningen av den föreskrivna underrättelsen skulle beröva förfarandet allt praktiskt värde.

46. Frågan huruvida tillräckliga uppgifter lämnades under samråden i fråga avser de faktiska omständigheterna och skall avgöras av den nationella domstolen. Det är inte desto mindre värt att notera att det i ett antal av de handlingar som såväl den italienska regeringen som kommissionen har bifogat sina inlagor till domstolen anges att en diskussion om Italiens samråd har ägt rum inom rådgivande kommittén för mervärdesskatt och att kommissionen var i stånd att uttrycka en åsikt avseende de berörda rättsakterna.

47. Vad beträffar den andra frågan, anges det tydligt i Metropol-domen att samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt är en "förutsättning" för att det skall kunna antas ett undantag.(18)

48. Den italienska regeringen har likafullt stött sig på domstolens senare uttalande i domen i målet Sudholz,(19) att "ordalydelsen i artikel 27 i sjätte direktivet utgör alltså inte ett hinder mot att rådet fattar beslut i efterhand. Endast den omständigheten att detta fattas efter det att den avvikande åtgärden har vidtagits medför inte att nämnda beslut blir ogiltigt".

49. I detta avseende vill jag påpeka att det samrådsförfarande som inrättas genom artikel 17.7 skiljer sig från det förfarande för bemyndigande som anges i artikel 27.(20) Det är därför kanske inte möjligt eller lämpligt att dra en fullständig analogi mellan dessa två. Syftet med samrådet uppnås i allmänhet bäst om det föregår antagandet av ett handlingssätt, eftersom det på så sätt kan påverka de åtgärder som faktiskt vidtas. Som kontrast till detta kan ett bemyndigande tjäna till att godkänna ett handlande, även om det beviljas retroaktivt.

50. Även för det fall att en analogi skulle anses lämplig, skall det dessutom påpekas att domstolen i sin dom i målet Sudholz i själva verket inte godtog att bemyndigande enligt artikel 27 skulle kunna beviljas med retroaktiv verkan. Den fastställde snarare att det bemyndigande som avsågs i målet, som hade beviljats efter det att rättsakten i fråga hade antagits, inte var ogiltigt på grund av den tidpunkt då det tillkom, utan kunde utgöra stöd för rättsakten endast från den tidpunkt då bemyndigandet beviljades.

51. Dessutom avsåg det avsnitt som citerats av den italienska regeringen tidpunkten för rådets bemyndigande och inte tidpunkten för tillämpningen av bemyndigandet – vilket naturligtvis måste föregå antagandet av rättsakten som innehåller undantaget. Domstolen angav att "det i nämnda artikel 27 föreskrivs olika steg i förfarandet innan rådet fattar beslut. Bland annat skall den berörda medlemsstat som önskar vidta en avvikande åtgärd i förväg meddela kommissionen därom.(21) Någon tidsmässig begränsning föreskrivs emellertid inte i fråga om det datum då rådet kan fatta sitt beslut."(22)

52. Om en analogi skall göras, vore det därför rimligt att betrakta inledandet av ett samråd enligt artikel 17.7 som motsvarigheten till en ansökan om bemyndigande enligt artikel 27, vilken således skulle behöva föregå antagandet av rättsakten i fråga. Ett eventuellt ställningstagande från rådgivande kommittén för mervärdesskatt skulle emellertid kunna komma efter antagandet, utan att rättsaktens giltighet skulle påverkas på grund av förfarandet.

53. Kommissionen har framfört det ytterligare argumentet att konjunkturskälens natur normalt medför att åtgärder måste vidtas snabbt och att rådgivande kommitténs för mervärdesskatt möten äger rum relativt sällan. Det kan därför vara nödvändigt att införa ett undantag innan rådgivande kommittén för mervärdesskatt har möjlighet att diskutera det.

54. Det framstår för mig emellertid inte som att behovet av att utesluta vissa varor från avdragssystemet någonsin kan vara så brådskande att det är uteslutet att först åtminstone inleda samrådsförfarandet genom att underrätta rådgivande kommittén för mervärdesskatt om medlemsstatens intentioner. Det anges i vart fall i rådgivande kommitténs för mervärdesskatt förfaranderegler⁽²³⁾ att den i princip skall sammanträda fyra gånger per år och kommissionen medgav vid förhandlingen att det var möjligt (åtminstone i teorin) att sammankalla kommittén till ett extra sammanträde i brådskande fall.

55. Det förefaller inte heller i det förevarande målet ha påståtts att Italien vid något tillfälle har antagit någon relevant lagstiftning mellan tidpunkten då den inledde ett samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt och den tidpunkt då kommittén kunde diskutera frågan eller att man vid något tillfälle skulle ha varit tvingad att brådskande agera innan ett sammanträde i rådgivande kommittén för mervärdesskatt kunde äga rum.

56. Om rådgivande kommittén för mervärdesskatt i princip måste konsulteras innan rättsakten i fråga antas, finns det några omständigheter under vilka ett senare samråd inte desto mindre kan få någon verkan?

57. Den nationella domstolen har i fråga 1 b hänvisat till en begränsning som har införts innan samråd med rådgivande kommittén för mervärdesskatt har ägt rum. Stradasfalti har angett att trots att den ifrågasatta rättsakten antogs för första gången år 1979, så ägde det första samrådet med rådgivande kommittén för mervärdesskatt rum först år 1981. Italien har påpekat att rättsaktens giltighet har förlängts vid flera tillfällen sedan dess.

58. Det framstår som klart för mig att även om samråd utgör ett villkor för att anta en rättsakt på grundval av artikel 17.7, kan en underlåtenhet att uppfylla detta villkor i ett särskilt fall inte för all framtid utesluta antagande av en identisk eller liknande rättsakt efter samråd.

59. Enligt min mening är det därför nödvändigt att bedöma varje enskild rättsakt (vare sig det är fråga om antagande, nytt antagande, förlängning av giltigheten eller ändring av en rättsakt) och avgöra a) om samråd har ägt rum med rådgivande kommittén för mervärdesskatt innan rättsakten antogs och b) huruvida det vid den tidpunkten gavs tillräckligt med information avseende det specifika innehållet i rättsakten till de andra medlemsstaterna och kommissionen, så att de kan bilda sig en uppfattning om huruvida den rättsakten uppfyllde de kriterier avseende sakfrågan som anges i artikel 17.7.

60. På den grunden blir det möjligt för den nationella domstolen att fastställa vilken av de olika rättsakterna som innehöll den ifrågasatta bestämmelsen i dess olika former som uppfyllde förfarandekraven i artikel 17.7, och vilka som inte uppfyllde dem.

61. Jag är således av den åsikten att en medlemsstats samråd med rådgivande kommittén för

mervärdesskatt är ett villkor som skall uppfyllas före varje (på varandra följande) antagande av en rättsakt som innehåller ett undantag från den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Samrådet måste omfatta utgivande av tillräcklig information avseende det specifika innehållet i undantaget för att de andra medlemsstaterna och kommissionen skall kunna bilda sig en uppfattning avseende huruvida det uppfyller de villkor som anges i artikel 17.7.

Sakfrågor – frågorna 1 b och 1 c

62. Den nationella domstolen vill i huvudsak veta om en rättsakt som har varit i kraft under 25 år kan anses berättigad med tillämpning av artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet och, om den inte anses berättigad, för hur lång tid giltigheten av en rättsakt som reglerar ett undantag kan förlängas av konjunkturskäl.

63. Det framgår tydligt av Metropol-domen(24) – och faktiskt av lydelsen av bestämmelsen – att artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet endast tillåter tillfälliga åtgärder som utgör svar på en tillfällig (konjunkturrelaterad) ekonomisk situation.(25)

64. Det framstår för mig som mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att beskriva en rättsakt som har varit tillämplig i 25 år som "tillfällig", eller en ekonomisk situation som varar i 25 år som tillfällig, kortvarig eller konjunkturbetingad. Tjugofem år utgör mer än hälften av den tid som Europeiska (ekonomiska) gemenskapen har funnits till, och praktiskt taget hela den tid som sjätte mervärdesskattedirektivet har varit i kraft i Tyskland.

65. Den italienska regeringen försöker emellertid begränsa domstolens bedömning till tiden från år 2000 till år 2004.

66. Jag håller inte med om att giltigheten av en rättsakt som påstås grundad på "konjunkturskäl" måste fastställas enbart utifrån den tid som den tillämpas på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Den totala tid som en rättsakt förblir i kraft är helt uppenbart också relevant vid bedömningen av huruvida berättigandet är tydligt. Enligt min mening är en tid på 20 eller 25 år lika uppenbart en för lång tid för att det kriteriet skall anses vara uppfyllt.

67. Situationen skulle naturligtvis vara en annan om ett antal på varandra följande rättsakter skulle genomföras, vilka var och en berodde på olika konjunkturskäl. Mot bakgrund av att giltigheten av den i det förevarande målet ifrågasatta rättsakten har förlängts på olika sätt sedan den först antogs år 1979, måste den nationella domstolen försäkra sig om att så inte är fallet. Det är en fråga om faktiska omständigheter som den nationella domstolen måste avgöra, men denna domstol kan inte desto mindre ge en viss vägledning.

68. För det första framgår det att mycket få ändringar har gjorts av den ifrågasatta rättsakten. Domstolen har endast informerats om en begränsad avdragsrätt under vissa perioder – 50 procent mellan år 1979 och år 1983, 10 procent mellan år 2001 och år 2005 (50 procent avseende en begränsad kategori fordon) och nu 15 procent sedan början av år 2006. Det framstår som om det inte förelåg någon som helst avdragsrätt under de 18 åren mellan år 1983 och år 2000. Således har den del av mervärdesskatten som kan dras av eller inte varierat vid vissa tillfällen, men rättsaktens karaktär av undantag från avdragsrätt förefaller ha varit oförändrad och oavbruten från det att den först antogs.

69. För det andra, och även om man skulle kunna tänka sig ett antal på varandra följande kortvariga ekonomiska situationer, vilka alla krävde en begränsning – men i olika utsträckning uttryckt i procent – av rätten att dra av ingående mervärdesskatt på motorfordon, så har det inte påståtts att sådana på varandra följande situationer har förelegat.

70. Om inte bevis om motsatsen läggs fram av skattemyndigheten vid den nationella domstolen, framstår det därför som logiskt att dra slutsatsen att den ifrågasatta rättsakten varken är tillfällig eller grundar sig på konjunkturskäl och att den följaktligen inte kan uppfylla villkoren i artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

71. Den nationella domstolen har även bett om vägledning avseende den längsta tid för vilken det undantag från avräkning som är berättigat enligt den bestämmelsen kan utsträckas.

72. Även om en tid på 20 till 25 år kan förefalla vara uppenbart för lång, anser jag det inte lämpligt (eller möjligt) att föreslå någon specifik tidsgräns. Det relevanta kriteriet är naturen av den ekonomiska situation som har gett upphov till ett behov av undantag från avdragsrätten, snarare än den specifika tid som situationen varar. (Själva undantaget kan helt klart inte anses vara berättigat för en längre tid än de omständigheter som berättigar det varar.)

73. Stradasfalti har hänvisat till kommissionens påstående i målet Metropol och Stadler, att endast "perioder som i stor utsträckning avviker från den normala konjunkturkurvan" avses,(26) och till generaladvokat Geelhoeds åsikt i samma mål att "[k]ravet beträffande konjunkturskäl betyder att en beskattningsåtgärd skall ha som syfte att utjämna konjunktursvängningar. Dessa åtgärder utgör en del av en medlemsstats konjunkturpolitik. Med konjunkturpolitik menar jag i detta avseende den kortsiktiga påverkan via statsbudgeten på de makroekonomiska storheterna, såsom produktion, konsumtion, import och export. Det handlar i detta fall oftast om en period av ett till två år."(27)

74. Båda dessa förklaringar framstår för mig som om de tillför en träffande och hjälpsam kommentar till domstolens uttalande i domen att enligt artikel 17.7 "får sålunda en medlemsstat anta tillfälliga åtgärder avsedda att utjämna den konjunktursvängning som en medlemsstats ekonomi befinner sig i vid en bestämd tidpunkt. Tillämpningen av de åtgärder som avses i denna bestämmelse skall följaktligen vara tidsbegränsade och får per definition inte vara av strukturell beskaffenhet."(28) De kriterier som anges kan användas av en nationell domstol då den bedömer om en rättsakt uppfyller kraven för berättigande enligt artikel 17.7, även om ingen tidsfrist kan anges för vad som skall anses "tillfälligt" i det sammanhanget.

75. Det skall tilläggas att en viss variation kring en bakomliggande trend är normalt i ekonomiska sammanhang. Det framstår för mig som om den som skrev artikel 17.7 inte kan ha avsett att denna vanliga företeelse skall ge upphov till en rätt för en medlemsstat att avvika från de skattskyldigas grundläggande rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det framstår snarare som att artikel 17.7 – som trots allt skall tolkas restriktivt(29) – måste syfta på en mer allvarig eller betydelsefull avvikelse från trenden, vilket skulle berättiga ett antagande av rättsakter som kan förhindra att konjunkturen förvärras.

76. Jag anser därför att artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att denna bestämmelse endast medger tillfälliga åtgärder för att bemöta kortvariga ekonomiska omständigheter. En rättsakt som bibehålls i kraft under en tid som överskrider den tid som dessa omständigheter varar, utan betydande ändringar för att bemöta förändrade ekonomiska förhållanden, kan inte vara tillåten enligt den bestämmelsen.

Rättsverkningar av underlåtenhet att uppfylla kraven – frågorna 1 c och 2

77. Den nationella domstolen har frågat om underlåtenhet att beakta att ett undantag från avdragsrätten enligt artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet måste vara tidsbegränsat kan göra att de skattskyldiga ändå skall anses ha avdragsrätt och huruvida artikel 17.2 utgör hinder för

tillämpning av undantaget.

78. Det är uppenbart att om en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att vissa varor skall uteslutas från rätten att dra av ingående mervärdesskatt inte har antagits i enlighet med de krav som ställs i sjätte mervärdesskattedirektivet, så kan bestämmelserna i den rättsakten inte tillämpas. Vilka regler skall tillämpas i stället?

79. Sjätte mervärdesskattedirektivet innebär, precis som alla harmoniseringsdirektiv, ett krav för medlemsstaterna att se till att vissa bestämmelser kan tillämpas, men det är inte i sig direkt tillämpligt. Domstolen har emellertid i en fast rättspraxis angett att fysiska personer kan åberopa de av bestämmelserna i det som är klara, precisa och ovillkorliga. Särskilt bestämmelserna i artikel 17.1 och 17.2, som fastställer avdragsrätten, har ansetts medföra rättigheter för enskilda som de kan åberopa vid nationella domstolar.(30)

80. Dessutom kan en skattskyldig ”som för en beskattningsperiod har deklarerat mervärdesskatt med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte mervärdesskattedirektivet har införlivats med nationell rätt ... räkna om sin mervärdesskatteskuld enligt den metod som domstolen ansett vara förenlig med gemenskapsrätten. Detta skall ske på de villkor som föreskrivs i nationell rätt, vilka måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet”,(31) ”det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten”.(32)

81. Om en nationell rättsakt som undantar vissa varor från avdragssystemet inte har antagits rättsenligt, kan således en skattskyldig som påverkas av undantaget räkna om sin mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 17.2, vilket medför en omedelbar avdragsrätt.

82. Artikel 17.2 innehåller emellertid begränsningen ”i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner”. Mot bakgrund av att Stradasfalti i det förevarande målet särskilt har angett att den har medgett att bilarna i fråga används av personalen som en ”sidoförmån”, måste även följande beaktas:

– Artikel 17.5, i vilken det föreskrivs följande: ”När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna” (detta skall läsas jämsides med artikel 19, i vilken det föreskrivs detaljerade regler för beräkning av den avdragsgilla delen).

– Artikel 5.6, i vilken det föreskrivs följande: ”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. ...”

83. I ett fall som Stradasfaltis måste således avdragsrätten i vart fall begränsas till den omfattning i vilken fordonen i fråga (och det bränsle de förbrukade) användes i syfte att tillverka beskattningsbara utgående varor. Alla nödvändiga beräkningar måste göras i enlighet med de villkor som fastställs inom nationell rätt, vilka måste uppfylla kraven på att vara likvärdiga och effektiva.

Möjligheten att begränsa domens retroaktiva verkan

84. Den italienska regeringen har slutligen begärt att domstolen, om den skulle avkunna en dom som innebär att den ifrågasatta nationella rättsakten är ogiltig, skall begränsa sin doms verkan i tiden.

85. Domstolen har senast angett sin inställning i förhållande till sådana begäranden i sin dom i målet Skov(33) enligt följande:

”Enligt fast rättspraxis är avsikten med den tolkning som domstolen – i samband med att den utövar sin behörighet enligt artikel 234 EG – ger en gemenskapsrättslig regel, att vid behov förklara och närmare ange denna regels betydelse och räckvidd, såsom den skall förstås eller borde ha förståtts alltifrån den tidpunkt vid vilken den trädde i kraft. Av detta följer att den på detta sätt tolkade regeln kan och skall tillämpas av domstolen även på rättsförhållanden som har uppstått och grundats före den dom som meddelas avseende begäran om tolkning, om de omständigheter som gör det möjligt att inför de behöriga domstolarna föra en tvist angående tillämpningen av nämnda regel i övrigt har uppfyllts. ...

Det skall erinras om att domstolen endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, kan begränsa de berördas möjlighet att åberopa den tolkade bestämmelsen i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som etablerats i god tro. För att en sådan begränsning skall kunna komma i fråga skall två kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar ... (34)”

86. Om den italienska regeringens begäran skall godkännas är det därför först nödvändigt att kriteriet ”god tro” uppfylls. Detta anges mer uttryckligt i domen i målet Bidar(35) innebära förekomsten av ”[ett stort] antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och när det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmått att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit”.

87. Jag medger att jag ställer mig tveksam till om ”objektiv och betydande osäkerhet” är den mest passande lydelsen i detta sammanhang. Borde inte förekomsten av en betydande osäkerhet få en medlemsstat att agera mer försiktigt, snarare än att göra ett bekvämt antagande avseende den rätta tolkningen av gemenskapsrätten?

88. Det förefaller mig som om det skulle vara att föredra att hänvisa till ”objektiva och betydande skäl att anta att den tolkning som tillämpades var den rätta” eller till och med att tillämpa kriterier som liknar dem som domstolen har nämnt i sin rättspraxis avseende staternas skadeståndsansvar, såsom huruvida fördragsbrottet var avsiktligt eller oavsiktligt, huruvida en rättsvillfarelse var ursäktlig eller ousäktlig, eller om en gemenskapsinstitutions ståndpunkt kan ha bidragit till fördragsbrottet. (36)

89. Såväl en begränsning i tiden av verkan av en dom som fastställande av skadeståndsansvar för en stat utgör, när allt kommer omkring, undantag från de allmänna reglerna. De uppstår i förhållande till en exceptionell situation. De kriterier som används för att avgöra om de är lämpliga i ett specifikt fall skall således återspegla detta. Eftersom de två begreppen dessutom avser situationer som ligger på den ”goda” respektive ”onda” sidan av det spektrum inom vilket en medlemsstats handlande förekommer, framstår det för mig som om en viss parallellism vid

angivandet av kriterierna för bedömningen av medlemsstaternas agerande kan vara lämplig.

90. Det må vara hur det vill med detta. Situationen i det förevarande målet förefaller inte ens kunna ligga till grund för åsikten att det förelåg en objektiv, betydande osäkerhet avseende vilket agerande som var det rätta för Italien.

91. Å ena sidan framgår kravet på "konjunkturskäl" och kravet på att samråda med rådgivande kommittén för mervärdesskattefrågor tydligt av lydelsen av artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

92. Å andra sidan har kommissionen inkommit med handlingar från rådgivande kommittén för mervärdesskatt vilka pekar på att denna vid upprepade tillfällen har uttryckt sitt ogillande avseende den ifrågasatta rättsakten och förklarat varför. Dess välkomnande av vissa meddelanden, som den italienska regeringen har framhållit, avsåg antingen åtagandet att avsluta undantaget eller att införa en partiell avdragsrätt år 2001. Det finns inget stöd för att kommissionen någonsin skulle ha angett att den ifrågasatta rättsakten föreföll överensstämma med sjätte mervärdesskattedirektivet, eller att andra medlemsstater någonsin uttryckligen har godtagit Italiens handlande vid antagandet eller förlängningen av giltigheten av rättsakten.

93. Det är riktigt att kommissionen inte inledde ett förfarande gentemot Italien avseende den ifrågasatta bestämmelsen, med tillämpning av artikel 226 EG, förrän efter begäran om förhandsavgörande i det förevarande målet. Jag anser emellertid inte att endast det faktum att kommissionen har avstått från att inleda ett sådant förfarande (vilket domstolen alltid har hävdad omfattas av kommissionens behörighet att göra egna bedömningar)(37) kan anses frånta dess uttryckliga ogillande i rådgivande kommittén för mervärdesskatt dess betydelse. Det förefaller inte finnas något mål i vilket domstolen har godtagit att kommissionens underlåtenhet att inleda ett fördragsbrottsförfarande i sig har varit tillräckligt för att berättiga en begränsning i tiden av verkan av en dom, för att den anser att en medlemsstat därigenom var i god tro avseende en felaktig tolkning av gemenskapsrätten. En sådan situation skiljer sig tydligt från situationen i målet Legros, till exempel, där kommissionen inledde ett fördragsbrottsförfarande men sedan avbröt det, för att i stället föreslå att rådet skulle anta ett beslut genom vilket de i målet aktuella lokala skatterna godkändes,(38) eller i målet EKW, där det förefaller som om kommissionen hade försäkrat Österrike om att skatten i fråga överensstämde med gemenskapsrätten.(39)

94. Vad beträffar det andra kriteriet – risken för allvarliga ekonomiska svårigheter för den berörda medlemsstaten – har den italienska regeringen påstått att målet gäller 15 miljarder euro, och att ett behov av att återbetala ett sådant belopp skulle utgöra en betydande börda för staten.

95. Jag lutar åt att hålla med om att ett sådant belopp, om det är riktigt – vilket enligt mina beräkningar skulle uppgå till omkring 1,5 procent av Italiens bruttonationalprodukt år 2004 – mycket väl kan uppfylla kriterierna i fråga.

96. Det framkom emellertid vid förhandlingen att Italien hade kommit fram till beloppet genom att helt enkelt anta att var och en av dess två miljoner registrerade skattskyldiga personer skulle ha rätt till ett avdrag på 1 500 euro i ingående mervärdesskatt för varje år avseende inköp och brukande av ett fordon, och skulle kunna kräva retroaktivt avdrag för fem år.

97. Kommissionen har ifrågasatt om en sådan beräkning är tillförlitlig. Jag delar dess mening. Sifferuppgiften två miljoner skattskyldiga personer kan troligtvis kontrolleras ganska enkelt, men Italien har inte inkommit med någon bevisning till grund för beräkningen av det genomsnittliga beloppet berörd ingående mervärdesskatt. Många skattskyldiga använder inte något fordon för sin yrkesverksamhet. Många andra använder flera stycken. Andelen yrkesrelaterad användning varierar troligen mycket. Det belopp som faktiskt kan återkrävas beror på bestämmelserna i

artiklarna 5.6 och 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.(40) Det framgick dessutom vid förhandlingen att den femårsperiod under vilken avdragen kunde krävas utgjorde en teoretisk maximitid, för personer som hade agerat med största möjliga omsorg då de lämnade in sina krav. Den faktiska tiden kan vara betydligt mycket kortare i många, om inte de flesta, fall.

98. Jag anser inte att domstolen kan avgöra om kriteriet avseende allvarliga ekonomiska svårigheter är uppfyllt på grundval av sifferuppgifter som i bästa fall inte är styrkta, och i värsta fall är godtyckliga och hypotetiska.

99. Av ovan angivna skäl anser jag inte att det finns någon grund för att begränsa verkan i tiden av domen i det förevarande målet.

100. Mot denna bakgrund skall jag inte behandla de övriga frågorna avseende den tidpunkt från och med vilken en sådan begränsning skall gälla eller omfattningen av undantag från det, vilka också kort framfördes under förhandlingen. Om domstolen emellertid skulle anse att en sådan begränsning är lämplig, föreslår jag att den inte skall avgöra dessa två ytterligare frågor förrän efter det att dom har avkunnats i två mål som för närvarande behandlas av domstolen i stor avdelning, mål C-475/03, Banca Popolare di Cremona, och mål C-292/04, Meilicke, i vilka dessa frågor har behandlats ingående.

Förslag till avgörande

101. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att domstolen skall ge följande svar på de frågor som Commissione Tributaria di Primo Grado di Trento har begärt förhandsavgörande av:

1) Första meningen i artikel 17.7 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG ger inte medlemsstaterna rätt att utesluta varor från systemet med avdragsrätt för mervärdesskatt utan att först samråda med den kommitté som föreskrivs i artikel 29 i direktivet. Den medlemsstat som samråder med kommittén måste för varje föreslagen rättsakt lämna tillräcklig information avseende undantagets specifika innehåll för att de andra medlemsstaterna och kommissionen skall kunna bilda sig en uppfattning avseende huruvida det uppfyller kriterierna i artikel 17.7.

2) Enligt artikel 17.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet är endast tillfälliga åtgärder som är avsedda att bemöta kortvariga ekonomiska omständigheter tillåtna. En rättsakt som bibehålls i kraft under en tid som går utöver den tid sådana omständigheter varar, utan betydande ändringar för att bemöta en ändrad ekonomisk situation, kan inte vara tillåten enligt den bestämmelsen.

3) Om en nationell rättsakt som utesluter vissa varor från avdragssystemet inte har antagits i enlighet med artikel 17.7, kan en person som har drabbats av detta räkna om sin mervärdesskatt med tillämpning av artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, med följden att det uppstår en omedelbar avdragsrätt, med den begränsningen att varorna i fråga användes av den skattskyldige i syfte att producera skattepliktiga leveranser. Nödvändiga beräkningar måste göras i enlighet med de villkor som föreskrivs i nationell rätt, och måste överensstämma med kraven på att vara likvärdiga och effektiva.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, ändrat vid många tillfällen) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

3 – Artikel 1 i rådets direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av

medlemsstaternas lagar om mervärdesskatter (EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71).

4 – Före ändringen med verkan från och med den 19 februari 2004 genom rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande förfarandet för antagande av avvikelser samt tilldelning av genomförandebefogenheter (EGT L 27, s. 44).

5 – Dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I-81) (nedan kallad Metropol-domen).

6 – Se punkterna 58–65 i domen.

7 – Se punkterna 66–68 i domen.

8 – "Che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa." Detta förefaller omfatta fordon som används i någon sidoverksamhet av näringsverksamhet, i motsats till dem som utgör grunden för denna verksamhet (såsom biluthyrning).

9 – Artikel 30.4 och 30.5 i lag nr 388 av den 23 december 2000.

10 – Detta förefaller huvudsakligen avse eldrivna fordon.

11 – Genom artikel 1 i presidentdekret nr 24 av den 31 mars 1979 (DPR 24/1979), med verkan från den 1 april 1979.

12 – Dom av den 30 juni 2005 i mål C-165/03, Längst (REG 2005, s. I-5637), punkterna 30–33, särskilt punkt 32.

13 – Det anges inte tydligt i begäran om förhandsavgörande vilka omständigheter, om några, som redan har konstaterats, men bland de handlingar som insändes till domstolen ingår ett antal protokoll från de möten i rådgivande kommittén för mervärdesskatt som det hänvisas till ovan.

14 – KOM(1998)0377 (EGT C 219, s. 16).

15 – Se EGT C 64, 17.3.2006, s. 3, på s. 9.

16 – Artikel 4.2 i kommitténs förfaranderegler.

17 – Punkt 61 i domen.

18 – Punkt 63 i domen.

19 – Dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-4243), punkt 23.

20 – Se punkt 6 ovan.

21 – [Fotnoten saknar betydelse för den svenska översättningen av detta förslag.]

22 – Punkt 22 i domen. Se även punkt 39 i generaladvokaten Geelhoeds första förslag till avgörande i målet.

23 – Artikel 5.1.

24 – Särskilt punkt 67 i domen.

25 – Det kan emellertid ifrågasättas om "cyclical economic reasons" på engelska på ett exakt sätt återspeglar meningen av "raisons conjonctuelles", "Konjunkturgründen", "konjunkturmæssige grunde", "motivi congiunturali", och "conjuncturele redenen" på de andra språk på vilka sjätte mervärdesskattedirektivet antogs år 1977. Termen "cyclical" kan anses kopplad till den normala ekonomiska cykeln, medan de andra termerna kan antyda en tillfällig (och exceptionell) kombination av omständigheter. Se vidare punkt 75 nedan.

26 – Se punkt 57 i domen. Detta överensstämmer med det begrepp som återspeglas i uttrycket "raisons conjonctuelles" och motsvarigheten i andra språk om en betydande avvikelse från de normala ekonomiska trenderna. Detta kan i sin tur antyda att användningen av termen "cyclical" är missledande i den engelska språkversionen av sjätte mervärdesskattedirektivet.

27 – Punkt 60 i förslaget. "Economic policy" i den andra och den tredje meningen motsvaras av "conjunctuurpolitiek" i originalversionen, och "cyclical fluctuations" av "schommelingen in de conjunctuur".

28 – Punkt 67 i domen.

29 – Se domen i målet Metropol och Stadler (ovan fotnot 5), punkt 59.

30 – Se till exempel dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Supergas (REG 1995, s. I-1883), punkt 36, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 32.

31 – Dom av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, My Travel (REG 2005, s. I-0000), punkt 18.

32 – Ibidem, punkt 17.

33 – Dom av den 10 januari 2006 i mål C-402/03 (REG 2006, s. I-0000), punkterna 50 och 51.

34 – Det vill säga allvarliga ekonomiska verkningar för den berörda medlemsstaten (se dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 69).

35 – Nämnd i fotnot 33, punkt 69.

36 – Se till exempel dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du Pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029), punkt 56.

37 – Se till exempel dom av den 14 februari 1989 i mål C-247/87, Star fruit mot kommissionen (REG 1989, s. 291), punkt 11.

38 – Dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl. (REG 1992, s. I-4625), punkt 32.

39 – Dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien (REG 2000, s. I-1157), punkterna 56 och 58.

40 – Se punkt 82 ovan.