Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 28 juli 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 167, 168, 178–182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 och 273 — Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt — Materiella krav — Formella krav — Preklusionsfrist — Nationella bestämmelser som utesluter avdragsrätt när flertalet av de formella kraven inte är uppfyllda — Skatteundandragande”

I mål C-332/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunale di Treviso (Domstolen i Treviso, Italien) genom beslut av den 17 april 2015, som inkom till domstolen den 6 juli 2015, i brottmålet mot

Giuseppe Astone,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna A. Rosas och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

— Greklands regering, genom K. Nasopoulou och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Recchia och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: italienska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 168, 178–181, 244 och 250 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett brottmål som inletts mot Giuseppe Astone, i egenskap av legal ställföreträdare för La Società Del Ferro Srl (nedan kallad Del Ferro), för att denne inte lämnat in någon mervärdesskattedeklaration för beskattningsår 2010.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning X har rubriken ”Avdrag” och innehåller fem kapitel. I kapitel 1 i denna avdelning, vilket har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, återfinns bland annat artiklarna 167 och 168, vilka har följande lydelse:

”*Artikel 167*

Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Artikel 168

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som … likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

c) Mervärdesskatt som … skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som … likställs med gemenskapsinterna förvärv.

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

4 I kapitel 4, vilket har rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”, i avdelning X återfinns bland andra artiklarna 178–182, vilka närmare anger följande:

”*Artikel 178*

För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

b) För avdrag enligt artikel 168 b, avseende transaktioner som likställs med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.

c) För avdrag enligt artikel 168 c, avseende gemenskapsinterna förvärv av varor, skall han i den mervärdesskattedeklaration som föreskrivs i artikel 250 ange alla uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som skall betalas på hans förvärv samt inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236.

d) För avdrag enligt artikel 168 d, avseende transaktioner som likställs med gemenskapsinterna förvärv av varor, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.

e) För avdrag enligt artikel 168 e, avseende import av varor, skall han inneha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör och anger, eller medger beräkning av, den mervärdesskatt som skall betalas.

…

Artikel 179

Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

…

Artikel 180

Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179.

Artikel 181

Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person som inte innehar någon faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 att göra det avdrag som avses i artikel 168 c avseende gemenskapsinterna förvärv av varor.

Artikel 182

Medlemsstaterna skall bestämma villkoren och reglerna för tillämpning av artiklarna 180 och 181.”

5 Avdelning XI i mervärdesskattedirektivet som har rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer” innehåller åtta kapitel. Kapitel 1 i denna avdelning rör ”Skyldigheter avseende betalning”. I avsnitt 1, som har rubriken ”Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten” i detta kapitel anges följande i artikel 193:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person …”

6 I avsnitt 2, i kapitel 1 i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, vilket har rubriken ”Bestämmelser om betalning”, föreskrivs följande i artikel 206:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

7 Kapitel 4 i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Räkenskaper” och innehåller fyra avsnitt. I avsnitt 2, som har rubriken ”Allmänna skyldigheter”, i detta kapitel anges följande i artikel 242:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.”

8 I avsnitt 3 i kapitel 4, som har rubriken ”Särskilda skyldigheter avseende lagring av fakturor”, föreskrivs följande i artikel 244:

”Varje beskattningsbar person skall se till att kopior lagras av de fakturor som har utfärdats av honom själv, av hans förvärvare eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit.”

9 I kapitel 5, som har rubriken ”Deklarationer”, i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, föreskrivs följande i artiklarna 250 och 252:

”*Artikel 250*

1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

…

Artikel 252

1. Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

2. Beskattningsperiodens längd skall av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader.

Medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år.”

10 I kapitel 7, som har rubriken ”Övriga bestämmelser”, i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet anges följande i artikel 273 första stycket:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

Italiensk rätt

11 I decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633, om införande och reglering av mervärdesskatt), av den 26 oktober 1972 (ordinarie tillägg till GURI nr 292 av den 11 november 1972), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallat dekret nr 633), återfinns artikel 19, som har rubriken ”Avdrag”. I första stycket i denna artikel anges följande:

”För beräkning av skatt som ska betalas enligt första stycket i artikel 17 eller överskottet i andra stycket i artikel 30, får från den totala skatten hänförlig till utförda transaktioner dras av den skatt som betalats eller ska betalas av skattskyldiga eller belastar den skattskyldige i form av ersättning avseende varor och tjänster som importerats eller köpts i företaget, tjänsten eller yrket. Rätten till avdrag för skatt på varor och tjänster som förvärvas eller importeras inträder samtidigt som skattskyldigheten och kan utnyttjas senast i samband med deklarationen avseende det andra året efter det år då avdragsrätten inträdde på de villkor som gällde vid detta tillfälle.”

12 I artikel 25 i dekret nr 633, vilken har rubriken ”Bokföring av inköp” föreskrivs följande:

”Den skattskyldige ska löpande numrera fakturor och tullräkningar avseende varor och tjänster som förvärvats eller importerats inom ramen för företaget, tjänsten eller yrket … och ska bokföra dessa före den periodiska betalningen eller den årliga deklarationen i vilken rätten till avdrag för berörd skatt utnyttjas.

Av bokföringen ska framgå uppgift om fakturadatum eller tullräkningsdatum, det löpnummer som tilldelats dessa, samt namn eller firma för den som överlåtit varan eller för tjänsteleverantören eller namnet och efternamnet om det inte handlar om företag eller organisationer, liksom beskattningsunderlaget och skattebeloppet, uppdelat efter skattesats.

…”

13 I artikel 39 i dekretet, vilken har rubriken ”Förande och bevarande av redovisningshandlingar och andra handlingar”, anges följande:

”De redovisningshandlingar som avses i det förevarande dekretet … ska föras i enlighet med artikel 2219 i civillagen och numreras löpande på varje sida. …

…

Bokföring, kvittensböcker, kortregister och utskrifter, liksom fakturor och tullräkningar och andra handlingar som avses i detta dekret ska bevaras i enlighet med artikel 22 i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973. …”

14 I decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (lagstiftningsdekret nr 74 om nyreglering av skattebrott som gäller inkomstskatt och mervärdesskatt, enligt artikel 9 i lag nr 205 av den 25 juni 1999) av den 10 mars 2000 (GURI nr 76 av den 31 mars 2000, s. 4), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 74), föreskrivs i artikel 5, som har rubriken ”Utebliven deklaration”, följande:

”1. Den som i syfte att undandra inkomstskatt eller mervärdesskatt inte inkommer, då det krävs av denne, med en årlig skattedeklaration avseende någon av de angivna skatterna, när det undandragna beloppet är högre, vad gäller någon av de enskilda skatterna, än 30 000 euro, ska dömas till fängelse i 1–3 år.

…”

15 Av artikel 1.1 f i detta dekret framgår att med ”undandragande av skatt” avses ”skillnaden mellan den skatt som faktiskt skulle ha betalats och den som anges i skattedeklarationen, eller hela den skatt som ska betalas om skattedeklarationen ej inlämnats, minus de belopp som betalats av den skattskyldige eller av en tredje man som förskott, källskatt eller annan betalning av nämnda skatt innan inlämnandet av skattedeklarationen eller utgången av tidsfristen”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Under en skatterevision inledd den 4 juli 2013 konstaterade Guardia di Finanza (skatte- och finanspolisen, Italien) att Giuseppe Astone, i sin egenskap av legal ställföreträdare för Del Ferro, inte kunde uppvisa redovisningshandlingarna, däribland mervärdesskatteredovisningen, för beskattningsåren 2010, 2011, 2012 och 2013. Vid revisionen framkom även att bolaget under beskattningsår 2010 hade utfärdat fakturor till ett skattepliktigt värde av 320 205 euro utan att lämna in någon mervärdesskattedeklaration, varigenom det hade undandragit ett mervärdesskattebelopp på 64 041 euro, och att bolaget inte heller hade lämnat några mervärdesskattedeklarationer för de följande beskattningsåren. Under revisionen framkom det även att Del Ferro inte hade iakttagit skyldigheten att bokföra de fakturor som utfärdats.

17 Med anledning av att någon mervärdesskattedeklaration inte hade lämnats in för beskattningsår 2010 väcktes åtal mot Giuseppe Astone, i egenskap av legal ställföreträdare för Del Ferro, vid brottmålsavdelningen vid Tribunale di Treviso (Domstolen i Treviso, Italien) för brott mot artikel 5.1 i lagstiftningsdekret nr 74.

18 Under förfarandet vid den hänskjutande domstolen lade Giuseppe Astone fram fakturor som hade utfärdats under beskattningsår 2010 av utomstående företag till Del Ferro och som betalats, inklusive mervärdesskatt, men inte bokförts i bolagets räkenskaper. På grundval att dessa fakturor beräknades den avdragsgilla mervärdesskatten uppgå till 30 590 euro. Giuseppe Astone hävdade att dessa fakturor bör beaktas, i enlighet med EU-domstolens rättspraxis avseende avdragsrätt för den mervärdesskatt som en beskattningsbar person har erlagt. Med hänsyn till detta avdragsgilla mervärdesskattebelopp och ett tidigare skattetillgodohavande som bolaget har, hamnar det undandragna skattebeloppet under det tröskelvärde som fastställts till 30 000 euro i artikel 5.1 i lagstiftningsdekret nr 74 och därmed finns det inte längre något straffbart åsidosättande enligt denna bestämmelse. Giuseppe Astone har yrkat att åtalet mot honom ska ogillas. Även åklagaren har yrkat att åtalet mot Giuseppe Astone ska ogillas.

19 Den hänskjutande domstolen har framhållit att enligt den italienska lagstiftningen förutsätter rätten till avdrag för mervärdesskatt att formella skyldigheter iakttas, vilka särskilt avser att berörda deklarationer lämnats in, vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen gör gällande mervärdesskattetillgodohavandet, och att de berörda fakturorna har bokförts på föreskrivet sätt. Detta får enligt den hänskjutande domstolen till följd att den beskattningsbara personen inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt ens om den har betalats, om mervärdesskatten inte har bokförts korrekt.

20 Genom att hänvisa till artikel 5.1 i lagstiftningsdekret nr 74 har den hänskjutande domstolen angett att om en mervärdesskattedeklaration inte lämnas in föreskrivs det i italiensk rätt att den undandragna skatten omfattar hela den skatt som ska betalas och att det inte är möjligt att, när det gäller mervärdesskatt, beakta det som har betalats till leverantörer om de formella skyldigheter som föreskrivs i lagen inte har iakttagits. I förevarande fall är den skatt som ska betalas, inbegripet för att bedöma möjligheten att inleda ett åtal enligt denna bestämmelse, enligt den hänskjutande domstolen sålunda den som framgår av de utfärdade fakturorna. Enligt den hänskjutande domstolen förutsätter nämligen möjligheten att beakta den ingående mervärdesskatten att avdragsrätten har utövats i samband med den årliga deklarationen och den kan endast avse de fakturor som införts i den berörda bokföringen.

21 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att unionsrätten även uppställer krav på att vissa skyldigheter iakttas för att avdragsrätten ska kunna utövas och har i detta hänseende hänvisat till artiklarna 167, 168, 178–181, 244 och 250 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att principen om skatteneutralitet – i enlighet med dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267), och dom av den 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569) – kräver att avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. I dessa domar anges dock inte närmare vilka krav som åsyftas eller vilka formkrav som särskilt måste vara uppfyllda för att den beskattningsbara personen ska ha rätt till avdrag. Eftersom Giuseppe Astone inte har iakttagit någon av de formella skyldigheterna är ett förhandsavgörande från EU-domstolen nödvändigt för att den hänskjutande domstolen ska kunna ta ställning till hans straffrättsliga ansvar.

22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunale di Treviso (Domstolen i Treviso) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom de har tolkats av unionsrättspraxis som det hänvisas till i skälen [för begäran om förhandsavgörande], hinder för nationella bestämmelser i medlemsstaterna, såsom de [i begäran om förhandsavgörande] nämnda bestämmelserna som är i kraft i Italien (artikel 19 i presidentdekret nr 633), vilka även i ett straffrättsligt sammanhang utesluter möjligheten att utöva rätten till avdrag om mervärdesskattedeklaration ej inlämnats, och särskilt skattedeklarationen avseende det andra året efter det år då rätten till avdrag uppstod?

2) Utgör bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom de har tolkats av unionsrättspraxis som det hänvisas till i skälen [för begäran om förhandsavgörande], hinder för nationella bestämmelser i medlemsstaterna, såsom de [i begäran om förhandsavgörande] nämnda bestämmelserna som är i kraft i Italien (artiklarna 25 och 39 i presidentdekret nr 633), som utesluter möjligheten att för rätten till avdrag för mervärdesskatt, även straffrättsligt, ta hänsyn till fakturor som den skattskyldige erhållit och betalat men inte på något sätt bokfört?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

23 Den italienska regeringen anser att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till sakprövning med motiveringen att de grundar sig på en felaktig tolkning av italiensk rätt, vilken faktiskt föreskriver att de nationella bestämmelserna som reglerar omfattningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inte ska beaktas för att bedöma om tröskelvärdet för lagföring, som föreskrivs i artikel 5.1 i lagstiftningsdekret nr 74, har överstigits. Följaktligen skulle ett svar från domstolen på de frågor som framställts inte vara användbart för att avgöra det nationella målet, eftersom de italienska bestämmelserna genom vilka mervärdesskattedirektivet har införlivats inte är tillämpliga i det aktuella målet.

24 EU-domstolen erinrar om att det enligt fast rättspraxis, i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på den hänskjutande domstolen, vid vilken målet 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. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 8 september 2010, Stoß m.fl., C-316/07, C-358/07–C-360/07, C-409/07 och C-410/07, EU:C:2010:504,

punkt 51 och där angiven rättspraxis). I nämnda förfarande ankommer det uteslutande på den hänskjutande domstolen att tolka den nationella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 januari 2013, Križan m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

25 Mot bakgrund av ovanstående finner domstolen – trots att den italienska regeringen i sitt skriftliga yttrande förklarat att den anser det vara tveksamt om det verkligen förhåller sig så – att den kan utgå från den redogörelse som den hänskjutande domstolen har lämnat, det vill säga att det i italiensk rätt föreskrivs att tröskelvärdet för lagföring, som föreskrivs i artikel 5.1 i lagstiftningsdekret nr 74, bestäms genom att tillämpa de materiella bestämmelserna som reglerar omfattningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt och konstaterar därmed att de frågor som ställts kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

26 Inledningsvis erinrar domstolen om att mervärdesskattedirektivet, enligt artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 har upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

27 Enligt skälen 1 och 3 i mervärdesskattedirektivet var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt med en ändrad struktur och lydelse. Omarbetningen har dock i princip inte lett till några materiella ändringar. De bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga i förevarande mål är i allt väsentligt identiska med motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet 77/388. Under dessa omständigheter är den rättspraxis som avser nämnda bestämmelser i det sjätte direktivet 77/388 fortsatt relevanta för att tolka motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 35).

Den första frågan

28 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det är först under förfarandet som inletts vid den hänskjutande domstolen som den tilltalade i det nationella målet har gjort gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att detta, enligt artikel 19.1 i dekret nr 633, ska göras senast i deklarationen för det andra året som följer efter det år som avdragsrätten inträdde. Mot denna bakgrund och med beaktande av den hänskjutande domstolens redogörelse, som återges i punkt 25 ovan, ska den första frågan förstås så, att den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168, 178, 179 första stycket, 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver en preklusionsfrist för utövandet av avdragsrätten, såsom den som är i fråga i det nationella målet.

29 Domstolen erinrar härvid om att avdragssystemet i mervärdesskattedirektivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig i princip är mervärdesskattepliktig (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

30 Den rätt till avdrag som avses i artiklarna 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet är, enligt fast rättspraxis, en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (se, bland annat, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 39 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 44).

31 Såsom framgår av lydelsen i artiklarna 167 och 179.1 i mervärdesskattedirektivet, ska avdrag göras i princip under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar.

32 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag, även om han inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

33 En möjlighet att utöva avdragsrätten utan begränsning i tiden skulle dessutom stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skattesituation, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 44, samt dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 48).

34 Domstolen har vad beträffar tillämpningen av omvänd betalningsskyldighet redan funnit att en preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med det system som inrättas genom mervärdesskattedirektivet, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (se dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 49).

35 I förevarande fall framgår det inte av begäran om förhandsavgörande om omvänd betalningsskyldighet är tillämplig eller inte i det nationella målet. Detta är dock inte av betydelse för att besvara den första frågan som ställts, eftersom det i de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som angetts i punkterna 31 och 32 ovan – när det gäller den preklusionsfrist för att utöva avdragsrätten som får fastställas av medlemsstaterna genom tillämpning av dessa bestämmelser – inte görs någon åtskillnad mellan de fall då omvänd betalningsskyldighet tillämpas och de fall då omvänd betalningsskyldighet inte tillämpas.

36 När det gäller frågan huruvida en preklusionsfrist på två år, såsom den i det nationella målet, uppfyller villkoren i punkt 34 ovan, erinrar EU-domstolen om att det enligt dess praxis ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida nationella bestämmelser är förenliga med unionsrätten. EU-domstolen får emellertid tillhandahålla den nationella domstolen uppgifter som kan vara användbara för att den domstolen ska kunna lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

37 När det gäller likvärdighetsprincipen framgår det inte av handlingarna i förevarande mål – i likhet med det som domstolen slog fast i det mål som avgjordes genom dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 47), vilket bland annat rörde samma preklusionsfrist som den som är i fråga i det nationella målet – och har inte heller gjorts gällande vid domstolen, att den preklusionsfrist som föreskrivs i artikel 19.1 i dekret nr 633 inte är förenlig med denna princip.

38 När det gäller effektivitetsprincipen har domstolen även konstaterat att en preklusionsfrist på två år, såsom den som föreskrivs i artikel 19.1 i dekret nr 633 och som är aktuell i det nationella målet, inte i sig medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten, eftersom medlemsstaterna enligt artiklarna 167 och 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet kan kräva att den beskattningsbara personen ska utöva sin avdragsrätt under samma period som rättigheten inträdde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 48).

39 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168, 178, 179 första stycket, 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver en preklusionsfrist för att utöva avdragsrätten, såsom den i det nationella målet, såvitt effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen iakttas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den andra frågan

40 EU-domstolen påpekar inledningsvis att trots att den hänskjutande domstolen genom den andra frågan endast har hänvisat till att den tilltalade i det nationella målet har åsidosatt skyldigheten att bokföra fakturor som har utfärdats av det bolag som vederbörande är legal ställföreträdare för, på grundval av vilka avdragsrätt görs gällande, så har den domstolen i skälen till beslutet om förhandsavgörande framhållit att den tilltalade i egenskap av legal ställföreträdare för nämnda bolag inte har iakttagit ”någon” av de formella skyldigheter som denne var skyldig att iaktta i mervärdesskattehänseende.

41 I detta sammanhang framgår det av begäran om förhandsavgörande att för räkenskapsår 2010 – avseende vilket Giuseppe Astone står under åtal vid den hänskjutande domstolen – har den tilltalade inte kunnat uppvisa redovisningshandlingarna, däribland mervärdesskatteredovisningen, för det bolag som han är legal ställföreträdare för. Det framgår dessutom att detta bolag inte har lämnat in någon mervärdesskattedeklaration trots att det har utfärdat fakturor på vilka belöpte mervärdesskatt med 320 205 euro, att bolaget inte har erlagt den mervärdesskatt det var skyldigt att betala, att bolaget inte har iakttagit skyldigheten att bokföra utfärdade fakturor och att bolaget inte heller har iakttagit skyldigheten att bokföra fakturor som utfärdats till bolaget av utomstående bolag och som bolaget har betalat.

42 Under dessa omständigheter och med beaktande av den hänskjutande domstolens redogörelse, vilken återges i punkt 25 ovan, ska den andra frågan förstås som att den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida artiklarna 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, som tillåter skattemyndigheten att neka en beskattningsbar person rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när det är utrett att vederbörande har åsidosatt flertalet av de formella skyldigheter som åligger denne för att kunna åtnjuta denna rätt.

43 I detta hänseende ska det understrykas att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 25 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 23).

44 Som redan nämnts i punkterna 29–31 ovan får avdragsrätten som föreskrivs i artiklarna 167–192 i mervärdesskattedirektivet – vilken syftar till att garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att verksamheten i sig i princip är mervärdesskattepliktig – i princip inte inskränkas och inträder omedelbart för hela den ingående skatten.

45 Således följer det av fast rättspraxis att enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet måste den ingående mervärdesskatten få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

46 Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte går att säkert bevisa att de materiella kraven har uppfyllts (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, samt dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

47 Det ska i detta hänseende påpekas att de materiella kraven för avdragsrätt är de som reglerar själva grunden för och räckvidden av denna rätt, såsom föreskrivs i kapitel 1 i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, medan de formella kraven för avdragsrätt reglerar de närmare föreskrifterna för kontrollen av utövandet av denna rätt, samt för att mervärdesskattesystemet ska fungera väl, såsom kraven rörande bokföring, fakturering och deklaration (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 41 och 42 samt där angiven rättspraxis).

48 För att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten räknas det i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet upp vissa skyldigheter för de beskattningsbara personer som ska betala skatten. Utöver den skyldighet som bland annat följer av artiklarna 193 och 206 i direktivet, krävs det i synnerhet enligt artikel 242 i direktivet att adekvata räkenskaper förs, och i artikel 244 i direktivet föreskrivs en skyldighet att spara fakturor och enligt artiklarna 250 och 252 i direktivet krävs det att en deklaration lämnas in inom en fastställd tidsperiod.

49 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. De åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att anta enligt denna bestämmelse får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 66, samt dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

50 I detta sammanhang är bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk en målsättning som både erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet och domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 35–37 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 42–44 och där angiven rättspraxis).

51 Så är fallet när ett skatteundandragande begåtts av den beskattningsbara personen själv (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 38 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27).

52 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på den behöriga skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheterna för att visa att det har skett ett bedrägeri eller missbruk. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

53 Inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF är domstolen varken behörig att kontrollera eller att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Det ankommer därmed på den hänskjutande domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning göra en helhetsbedömning av samtliga faktorer och faktiska omständigheter i det nationella målet, med beaktande av de objektiva omständigheter som anförts inför den, för att avgöra huruvida den tilltalade i det nationella målet har gjort sig skyldig till ett sådant bedrägeri eller ett sådant missbruk (se, analogt, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 30). I syfte att ge den nationella domstolen ett användbart svar får emellertid EU-domstolen, i en anda av samarbete med de nationella domstolarna, lämna samtliga uppgifter som den anser vara nödvändiga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 42, samt dom av den 3 september 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 46).

54 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande, vilket domstolen redan har konstaterat i punkt 41 ovan, att den tilltalade i det nationella målet för räkenskapsår 2010 – avseende vilket Giuseppe Astone står under åtal vid den hänskjutande domstolen – inte enbart har åsidosatt skyldigheten att lämna in en mervärdesskattedeklaration till skattemyndigheten och erlägga den mervärdesskatt som bolaget, vilket han är legal ställföreträdare för, är skyldig att betala, utan inte heller har kunnat uppvisa redovisningshandlingarna, däribland mervärdesskatteredovisningen, för bolaget och därtill inte heller har iakttagit skyldigheten att löpande bokföra de fakturor som utfärdats eller betalats av bolaget, vilket föreskrivs enligt italiensk rätt.

55 Även om det antas att detta åsidosättande av de formella skyldigheterna som ålåg den tilltalade i det nationella målet, i egenskap av legal ställföreträdare för Del Ferro, för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten, inte hindrar att det går att säkert bevisa att de materiella kraven för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har uppfyllts, konstaterar domstolen emellertid, såsom Europeiska kommissionen har framfört i sitt skriftliga yttrande, att sådana omständigheter kan utgöra bevis för det enklaste fallet av skatteundandragande, genom vilket den beskattningsbara personen avsiktligt underlåtit att uppfylla de formella skyldigheter som åligger honom i syfte att undgå att betala skatten.

56 Att inte inge någon mervärdesskattedeklaration, liksom att inte föra räkenskaper – vilket, om det gjorts, skulle ha gjort det möjligt att tillämpa mervärdesskatt och skattemyndighetens kontroll av den – och att inte bokföra fakturor som utfärdats och betalats, kan särskilt utgöra hinder för en riktig uppbörd av skatten och kan följaktligen äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion. Unionsrätten hindrar således inte medlemsstaterna från att anse att sådana åsidosättanden utgör skatteundandragande och att i ett sådant fall neka den beskattningsbara personen avdragsrätt (se, analogt, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 48 och 49).

57 I detta hänseende ska det återigen påpekas att det av begäran om förhandsavgörande i förevarande mål även framgår att likartade åsidosättanden ska ha skett under flera följande beskattningsår. Även om de senare beskattningsåren inte uppenbarligen är i fråga i det nationella målet, kvarstår det faktum att det rör sig om faktiska omständigheter som kan beaktas av den hänskjutande domstolen vid den helhetsbedömning som den ska göra i enlighet med den rättspraxis som nämnts i punkt 53 ovan.

58 Slutligen ska det understrykas att det inte ska anses strida mot principen om skatteneutralitet att, när den beskattningsbara personen yrkar på att omfattas av avdragsrätt, neka rätt till avdrag under omständigheter som utgör ett skatteundandragande från den beskattningsbara personens sida. En beskattningsbar person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion kan nämligen inte med framgång åberopa denna princip (se, analogt, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 51 och 54, samt, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48).

59 Mot bakgrund av ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken det är tillåtet för skattemyndigheten att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt när det är utrett att denne på ett bedrägligt sätt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, har åsidosatt flertalet av de formella skyldigheter som åligger vederbörande för att kunna åtnjuta denna rätt.

Rättegångskostnader

60 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjunde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 167, 168, 178, 179 första stycket, 180 och 182 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver en preklusionsfrist för att utöva avdragsrätten, såsom den i det nationella målet, såvitt principerna om likabehandling och effektivitet iakttas, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.**

2) **Artiklarna 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 och 273 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken det är tillåtet för skattemyndigheten att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt när det är utrett att denne på ett bedrägligt sätt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, har åsidosatt flertalet av de formella skyldigheter som åligger vederbörande för att kunna åtnjuta denna rätt.**

Underskrifter