DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 17 juli 2008 *

I mål C-132/06,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 7 mars 2006,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Republiken Italien, företrädd av I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

svarande,

meddelar

* Rättegångsspråk: italienska.

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis och U. Lõhmus samt domarna E. Juhász, A. Borg Barthet (referent), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka och E. Levits,

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 september 2007,

och efter att den 25 oktober 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) och enligt artikel 10 EG, genom att uttryckligen i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289 med bestämmelser om utformningen av statens årliga och fleråriga budget (2003 års finanslag) (legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)) av den 27 december 2002 (ordinarie tillägg nr 240/L till GURI nr 305

av den 31 december 2002) (nedan kallad lag nr 289/2002) föreskriva ett allmänt undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

2 I artikel 10 EG föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs.

De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås.”

3 Andra skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

” … gemenskapernas budget skall, oberoende av övriga intäkter, finansieras helt med gemenskapernas egna medel. Dessa medel skall omfatta intäkter från mervärdesskatt som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt enligt gemenskapens regler.”

4 Fjärde skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Hänsyn bör tas till målsättningen att avskaffa skatt på införsel liksom återbäring vid utförsel i handeln medlemsstaterna emellan. För att en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad till slut skall kunna uppnås bör det gemensamma systemet för omsättningsskatter inte göra åtskillnad beroende på ursprung av varor och tjänster.”

5 Fjortonde skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Skattebetalarnas skyldigheter måste i möjligaste mån harmoniseras för att säkerställa att uppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. Särskilt bör skattebetalarna återkommande deklarera det sammanlagda beloppet av såväl ingående som utgående transaktioner, då detta synes nödvändigt för att fastställa och kontrollera beräkningsgrunden för de egna medlen.”

6 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap, samt för införsel av varor.

7 Artikel 22 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”…

4. Varje skattskyldig person skall lämna en deklaration inom en tidsperiod som skall bestämmas av varje medlemsstat.

…

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära a contobetalning.

…

8. … medlemsstaterna [får] ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

…”

Nationell rätt

8 Artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002, som reglerar ”tilläggsdeklaration avseende skatt för tidigare år” och ”automatiskt fastställande för tidigare år”, omfattar såväl mervärdesskatt som andra obligatoriska skatter och avgifter.

Artikel 8 i lag nr 289/2002

9 I artikel 8 i lag nr 289/2002 ges skattskyldiga personer i huvudsak möjlighet att inge en tilläggsdeklaration avseende mervärdesskatt för att korrigera de deklarationer som redan ingetts för beskattningsperioder som infallit under åren 1998–2001. I enlighet med artikel 8.3 ska denna deklaration åtföljas av en betalning av den ytterligare mervärdesskatt som förfallit till betalning före den 16 april 2003. Tilläggsbeloppet ska beräknas ”med tillämpning av de bestämmelser som är gällande under varje beskattningsperiod”. Deklarationen är bara giltig om den utvisar de ytterligare belopp att betala som uppgår till minst 300 euro för varje beskattningsperiod. Betalningen kan delas upp i två lika stora delbetalningar om de överstiger 3 000 euro för fysiska personer eller 6 000 euro för juridiska personer.

10 Enligt artikel 8.4 i lag nr 289/2002 kan ingivande av tilläggsdeklaration avseende mervärdesskatt ske enligt ett konfidentiellt förfarande. Om den skattskyldige inte har undertecknat någon deklaration för de berörda beskattningsperioderna kan denna möjlighet emellertid inte utnyttjas.

11 Ingivande av tilläggsdeklaration för mervärdesskatt medför, vad beträffar belopp motsvarande den ökning av mervärdesskatt som framgår av deklarationen ökad med 100 procent – det vill säga ett mervärdesskattebelopp att erlägga som motsvarar två gånger det belopp som den skattskyldige deklarerat –, att den berörda skattskyldiga personen enligt artikel 8.6 i denna lag inte får bli föremål för några administrativa skattesanktioner eller straffrättsliga påföljder när det gäller vissa skattebrott och brott enligt den allmänna straffrätten. Den skattskyldige får i sådant fall inte heller utsättas för någon som helst skattekontroll.

12 Enligt artikel 8.9 i nämnda lag kan skattskyldiga personer som har använt sig av det konfidentiella förfarandet enligt artikel 8.4 i lagen undantas från andra kontroller än sådana som avser tilläggsdeklarationernas riktighet.

13 Enligt artikel 8.10 i lag nr 289/2002 är bestämmelserna i artikel 8 i denna lag emellertid inte tillämpliga på

— skattskyldiga personer som, vid ikraftträdandet av denna lag, genom ett protokoll har delgivits ett gynnande beslut, en rättelse eller en kallelse till förhandling, och

— skattskyldiga personer mot vilka ett straffrättsligt förfarande har inletts avseende överträdelser enligt artikel 8.6 c i lagen, om de har mottagit en formell underrättelse härom innan tilläggsdeklarationen avseende mervärdesskatt ingavs.

14 Enligt artikel 8.12 i lag nr 289/2002 kan ingivande av en tilläggsdeklaration inte utgöra en angivelse avseende en brottslig gärning.

Artikel 9 i lag nr 289/2002

15 I artikel 9 i lag nr 289/2002 behandlas ”automatiskt fastställande för tidigare år”. Enligt cirkulär nr 12/2003 av den 21 februari 2003 från Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso (skatteverket – centrala enheten för normgivning och tvister) avser deklarationen för automatiskt fastställande enligt artikel 9 i lag nr 289/200, till skillnad från tilläggsdeklarationen enligt artikel 8 i samma lag, inte skattepliktiga belopp som ska läggas till utan i stället avgivande av information som gör det möjligt att fastställa de belopp som ska betalas för att amnesti ska kunna åberopas.

16 Om de beskattningsperioder som omfattas av automatiskt fastställande sammanfaller med de beskattningsperioder som avses i artikel 8 i lag nr 289/2002 ska den deklaration som undertecknas i enlighet med artikel 9 i gengäld, ”vid äventyr av att deklarationen anses ogiltig, gälla alla beskattningsperioder” enligt vad som framgår av artikel 9.1 i denna lag.

17 Automatiskt fastställande av mervärdesskatt sker enligt artikel 9.2 b i lag nr 289/2002 genom att det för varje beskattningsperiod betalas ”ett belopp motsvarande 2 procent av skatten på den skattskyldiga personens leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som har förfallit till betalning under beskattningsperioden” och ett belopp motsvarande 2 procent av den ingående mervärdesskatt på leverans av varor och tjänster ”som har dragits av under samma period”. Dessa belopp ska kumuleras. Procentsatsen fastställs till 1,5 procent för utgående skatt över 200 000 euro och till 1 procent för ett belopp över 300 000 euro. När tillämpningen av bestämmelserna medför att ett belopp över 11 600 000 euro ska betalas, sätts den andel som överskrider detta belopp ned med 80 procent. I artikel 9.6 i nämnda lag anges dock ett lägsta belopp för betalningen för varje beskattningsperiod, på 500 euro när den skattskyldiga personens omsättning inte överskrider 50 000 euro, 600 euro när omsättningen ligger mellan 50 000 och 180 000 euro och på 700 euro vid en omsättning över 180 000 euro.

18 För varje beskattningsperiod för vilken ingen deklaration har ingetts krävs enligt artikel 9.8 i lag nr 289/2002 att ett schablonbelopp betalas på 1 500 euro för fysiska personer och 3 000 euro för bolag och föreningar.

19 Enligt artikel 9.10 b och c i nämnda lag medför det automatiska fastställandet av mervärdesskatt att den berörda skattskyldiga personen inte får bli föremål för några administrativa skattesanktioner eller straffrättsliga påföljder när det gäller vissa skattebrott och andra brott som sammanhänger med de förra. Den skattskyldige får i sådant fall inte heller utsättas för någon som helst skattekontroll.

20 Enligt artikel 9.14 i lag nr 289/2002 kan det automatiska fastställandet som avses i denna lag inte tillämpas på

— skattskyldiga personer som, vid ikraftträdandet av denna lag, genom ett protokoll har delgivits ett gynnande beslut, en rättelse eller en kallelse till förhandling,

— skattskyldiga personer mot vilka ett straffrättsligt förfarande har inletts avseende överträdelser enligt artikel 9.10 c i lagen, om de har mottagit en formell underrättelse härom innan tilläggsdeklarationen ingavs, och

— skattskyldiga personer som har försummat att inge samtliga deklarationer för alla inbetalningar som avses i artikel 9.2 och för alla beskattningsperioder som avses i artikel 9.1.

Det administrativa förfarandet

21 Kommissionen, som anser att bestämmelserna i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 är oförenliga med artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och med artiklarna 10 EG och 249 EG, tillställde den 16 december 2003 Republiken Italien en formell underrättelse enligt det förfarande som regleras i artikel 226 EG. Republiken Italien hävdade i skrivelse av den 30 mars 2004 att det inte förelåg någon oförenlighet. Kommissionen godtog inte svaret utan avgav den 18 oktober 2004 ett motiverat yttrande och anmodade Republiken Italien att följa detta inom en tidsfrist på två månader räknat från mottagandet. Republiken Italien svarade den 31 januari 2005 att den fortfarande bestred oförenlighet. Under dessa förhållanden väckte kommissionen förevarande talan.

Talan

Parternas argument

22 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Italien har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och enligt artikel 10 EG, genom att uttryckligen i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 föreskriva ett allmänt undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder.

23 Kommissionen har preciserat att medlemsstaterna, genom artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och artikel 10 EG, har ålagts en dubbel skyldighet eftersom de dels ska införa all nationell lagstiftning som är nödvändig för att införliva sjätte direktivet, dels ska vidta alla de administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa att de som är skattskyldiga till mervärdesskatt uppfyller sina skyldigheter enligt nämnda direktiv, särskilt skyldigheten att inom en viss frist erlägga den skatt som påförs till följd av de skattepliktiga transaktionerna.

24 Enligt kommissionen utgör artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 ett undantag från den allmänna lagstiftningen om mervärdesskatt, genom vilken gemenskapens mervärdesskattedirektiv införlivas med italiensk rätt. Kommissionen anser att ett sådant undantag står i strid med artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet.

25 När det gäller skyldigheten för medlemsstaterna, enligt artikel 2 i sjätte direktivet, att belägga varje leverans av varor och tillhandahållande av tjänster med mervärdesskatt, har kommissionen gjort gällande att det är uteslutet att en medlemsstat ensidigt kan undandra sig skyldigheten att låta vissa bestämda kategorier av skattepliktiga transaktioner omfattas av mervärdesskatt, antingen genom att införa undantag från skatteplikt som inte anges i gemenskapslagstiftningen, eller genom att undanta skattepliktiga transaktioner från direktivets tillämpningsområde trots att de borde omfattas härav.

26 Kommissionen har hävdat att de skyldigheter som avses i artikel 22 i sjätte direktivet har formulerats i otvetydiga och tvingande ordalag och att medlemsstaterna därför endast kan befria de skattskyldiga personerna från någon av dessa skyldigheter om en specifik bestämmelse i artikel 22 uttryckligen gör detta möjligt. Enligt kommissionen syftar artikel 22.8 i nämnda direktiv dels till att ställa nödvändiga kontrollmetoder till förfogande för de nationella skattemyndigheterna samtidigt som de skattskyldiga personerna underkastas skyldigheter som svarar mot denna kontroll, dels till att ålägga medlemsstaterna att säkerställa en ”riktig debitering och uppbörd av skatt” genom en effektiv granskning och bekämpande av skatteundandragande. Artikel 22 ger, enligt kommissionen, inte medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning som gör det möjligt att befria samtliga skattskyldiga personer från bokföringsskyldigheten eller från skyldigheten att utställa fakturor och att inge mervärdesskattedeklaration.

27 Kommissionen har medgett att medlemsstaterna, vid granskning av mervärdesskattedeklarationerna och motsvarande inbetalningar från de skattskyldiga personerna, har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning som gör det möjligt för dem att anpassa kontrollåtgärderna till de mänskliga och tekniska resurser som står till deras förfogande. Kommissionen har emellertid gjort gällande att artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 går utöver det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna tillerkänns i gemenskapslagstiftningen, eftersom Republiken Italien har infört ett allmänt och odifferentierat avstående på förhand från rätten att utöva kontroll och granskning i mervärdesskattehänseende.

28 Kommissionen har dessutom konstaterat att det inte finns något samband mellan den skatt att betala som beräknas enligt de allmänna mervärdesskattereglerna och de belopp som ska betalas av de skattskyldiga personer som önskar dra fördel av amnestireglerna enligt artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002. Kommissionen anser därmed att bestämmelserna i nämnda artiklar allvarligt äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, snedvrider den i systemet inneboende principen om skatteneutralitet och undergräver skyldigheten att säkerställa att uppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

29 Republiken Italien har medgett att medlemsstaterna enligt gemenskapsbestämmelserna om mervärdesskatt är skyldiga att påföra skatt för samtliga skattskyldiga personer och att medlemsstaterna ska utöva kontroll som en följd av denna skyldighet. Den har dock gjort gällande att den mekanism som föreskrivs i artiklarna 8

och 9 i lag nr 289/2002 varken har någon inverkan på de skattskyldigas skyldigheter eller på skattens beståndsdelar. Mekanismen inverkar däremot på området för kontroll och uppbörd av skatt, där medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning.

30 Enligt denna medlemsstat innebär kommissionens påstående om att den mekanism som föreskrivs i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 ska betecknas som ett ”allmänt och odifferentierat avstående på förhand från rätten att utöva kontroll och granskning i mervärdesskattehänseende” att medlemsstaterna generellt hindras från att tillgripa metoder för att uppnå förlikning eller för att avgöra anhängiggjorda ärenden i syfte att undgå tvister och att säkerställa en omedelbar inkomst genom att förhandla om en skatteminskning.

31 Republiken Italien har särskilt gjort gällande att de italienska skattemyndigheterna inte kan kontrollera samtliga skattebetalare på ett sådant sätt att det genom det system som föreskrivs i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 är möjligt att omedelbart uppbära en inte obetydlig del av skatten och att tillämpa kontrollåtgärder på de skattebetalare som inte har använt sig av det aktuella amnestiförfarandet.

32 Republiken Italien har även gjort gällande att de skyldigheter som följer av sjätte direktivet måste anses uppfyllda i de fall då skattebelopp uppbärs som, enligt dess uppfattning, är påtagligt högre än de belopp som skulle ha kunnat uppbäras genom det ordinarie förfarandet för kontroll och granskning. Endast den omständigheten att uppbörden har skett genom att de skattskyldiga självmant har betalat in skatten och inte till följd av ett tvingande påbud från skattemyndigheten kan inte leda till motsatt slutsats.

33 Republiken Italien har gjort gällande att ändamålet med artikel 8 i nämnda lag är att göra det möjligt för de skattskyldiga som ännu inte är kända av skattemyndigheten för att ha gjort sig skyldiga till skatteundandragande att anpassa sina förhållanden till gällande rätt, under förutsättning att de självmant deklarerar de skattepliktiga belopp som skatteundandragandet avser och att de inbetalar minst 50 procent av den undanhållna skatten (eller två tredjedelar härav om det rör sig om avdrag). Skattemyndigheten får till följd av denna inbetalning inte längre kontrollera belopp som inte överstiger de belopp som upptas i tilläggsdeklarationen med minst 100 procent (eller med 50 procent om tilläggsdeklarationen avser avdrag).

34 Republiken Italien har, med hänvisning till artikel 8.10 i lag nr 289/2002, som nämns i punkt 13 ovan, hävdat att de skattskyldiga personer som redan är kända för att de har gjort sig skyldiga till skatteundandragande inte omfattas av det system som föreskrivs i denna artikel 8.

35 När det gäller artikel 9 i lag nr 289/2002 har Republiken Italien anfört att bestämmelserna i denna artikel inte kan åberopas i de två fall som föreskrivs i artikel 8.10 i denna lag och som nämns i punkt 13 ovan. Bestämmelserna kan, enligt artikel 9.14 i lagen, inte heller åberopas i de fall då den berörda personen har underlåtit att inge samtliga deklarationer för alla inbetalningar som avses i artikel 9.2 och för alla beskattningsperioder som avses i artikel 9.1.

36 Republiken Italien har preciserat att hänvisningen i artikel 9.14 i lag nr 289/2002 till ”alla inbetalningar som avses i punkt 2” alltid har tolkats så, att de inbetalningar som avses i artikel 9.2 a i lagen och den mervärdesskatt som avses i artikel 9.2 b ska behandlas separat. Därför kan det automatiska fastställandet enligt artikel 9 inte åberopas vid underlåtenhet att inge mervärdesskattedeklarationer för alla de aktuella åren, även om deklarationer för andra skatter har ingetts för dessa år. Republiken Italien har tillagt att skattemyndigheten, i enlighet med artikel 9.9 i lag nr 289/2002, alltid har rätt att inkräva den skatt som ska betalas på grundval av de uppgifter som har lämnats i mervärdesskattedeklarationen och att en skattekontroll i alla händelser är möjlig för att kontrollera huruvida det föreligger en rätt till återbetalning av den skatt som följer av denna deklaration.

Domstolens bedömning

37 Det framgår av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och av artikel 10 EG att varje medlemsstat är skyldig att vidta alla rättsliga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet. Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de skattskyldiga personernas

deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas.

38 Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska medlemsstaterna säkerställa att de skattskyldiga personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas.

39 Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av gemenskapens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna. Domstolen har funnit att sjätte direktivet ska tolkas mot bakgrund av principen om skatteneutralitet som är inneboende i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt denna princip får ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air, REG 2004, s. I-8379, punkt 24). Denna princip ska iakttas för alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt.

40 Enligt artikel 8 i lag nr 289/2002 kan de skattskyldiga personer som inte har uppfyllt sina skyldigheter för beskattningsperioder som infallit under åren 1998–2001 – det vill säga, i vissa fall endast ett år före antagandet av denna lag – helt undgå kontroll och tillämpliga påföljder upp till en högsta gräns av två gånger den mervärdesskatt som anges i tilläggsdeklarationen. De italienska myndigheterna har, inom ramen för de beloppsgränser som anges i artikel 8.6 i nämnda lag, i själva verket inte längre rätt att kontrollera de skattepliktiga transaktioner som har genomförts under de fyra år som föregått antagandet av denna lag. Detta gäller i princip i och med att den skattskyldiga personen uppger och inbetalar det belopp som ursprungligen skulle ha betalats. Lag nr 289/2002 ger emellertid de skattskyldiga personerna ett starkt incitament att endast deklarera en del av den skuld som faktiskt föreligger, eftersom en kontroll endast kan genomföras för de belopp som överstiger gränsen på två gånger det belopp som den skattskyldiga personen har uppgett i sin tilläggsdeklaration. Härav följer att de skattskyldiga personer som åberopar denna artikel slutgiltigt undgår sina skyldigheter att deklarera och betala de mervärdesskattebelopp som normalt skulle ha betalats för de beskattningsperioder som inföll under åren 1998–2001.

41 När det gäller det belopp som ska betalas enligt artikel 9 i lag nr 289/2002 avviker detta ännu mer från det mervärdesskattebelopp som den skattskyldiga personen skulle ha betalat. Enligt denna artikel kan en skattskyldig person som inte har ingett deklaration för beskattningsperioder som infallit under åren 1998–2001 helt undgå kontroll samt administrativa skattesanktioner och straffrättsliga påföljder, genom att inbetala ett belopp motsvarande 2 procent av den mervärdesskatt som skulle ha betalats på den skattskyldiga personens leverans av varor och tillhandahållande av tjänster och ett belopp på 2 procent av den ingående mervärdesskatt som dragits av under samma period. Procentsatsen fastställs till 1,5 procent för utgående skatt över 200 000 euro och till 1 procent för ett belopp över 300 000 euro. När tillämpningen av bestämmelserna medför att ett belopp över en viss gräns ska betalas, sätts den andel som överskrider denna gräns ned med 80 procent. De belopp som ska betalas får inte understiga 500 euro.

42 Härav följer att det enligt artikel 9 i lag nr 289/2002 är möjligt för de skattskyldiga personer som inte har uppfyllt sina skyldigheter i mervärdesskattehänseende för beskattningsperioder som infallit under åren 1998–2001 att slutgiltigt undgå dessa skyldigheter och de påföljder de kunde ha ådragit sig för åsidosättande härav genom att betala ett schablonbelopp i stället för ett belopp som är proportionellt i förhållande till omsättningen. Detta schablonbelopp står inte heller i proportion till det belopp som den skattskyldiga personen skulle ha betalat på basis av omsättningen för de transaktioner som har utförts men inte deklarerats.

43 Genom att de berörda personernas skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet, mycket kort tid efter utgången av de skattskyldiga personernas frist för att erlägga den mervärdesskatt som normalt skulle ha betalats, ersätts med andra skyldigheter som inte innehåller ett krav på betalning av nämnda belopp, innebär artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 att ifrågavarande artiklar i sjätte direktivet berövas allt innehåll. Detta innehåll utgör grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet och avser även själva strukturen på denna skatt. Den betydande obalans som föreligger mellan de belopp som faktiskt skulle ha betalats och de belopp som erläggs av de skattskyldiga personer som önskar åberopa den aktuella skatteamnestin leder i det närmaste till att det föreligger ett undantag från skatteplikt.

44 Härav följer att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion allvarligt äventyras genom lag nr 289/2002. På grund av bestämmelserna i denna lag snedvrids principen om skatteneutralitet genom att väsentliga variationer införs i behandlingen av skattskyldiga personer inom det italienska territoriet. Av samma skäl undergrävs

härigenom skyldigheten att säkerställa att uppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

45 Ett ändamål med principen om skatteneutralitet är, enligt vad som anges i fjärde skälet i sjätte direktivet, att möjliggöra förverkligandet av en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens. Den italienska lagstiftningen inverkar i denna mån på själva funktionen av den gemensamma marknaden, eftersom de skattskyldiga personerna i Italien kan hysa förväntningar om att undgå skyldigheten att inbetala en stor del av sin skatt.

46 Det ska i detta sammanhang påpekas att bekämpandet av skatteundandragande är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 71, och av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin, REG 2008, s. I-4019, punkt 29). Medlemsstaterna uppmanas även, i artikel 22.8 i sjätte direktivet, att i förekommande fall införa ytterligare skyldigheter för att undvika skatteundandragande.

47 Det kan emellertid konstateras att den italienska lagstiftningen har motsatt verkan eftersom de skattskyldiga personer som har gjort sig skyldiga till skatteundandragande gynnas av lag nr 289/2002.

48 Republiken Italien har hävdat att det faktum att de skattskyldiga personerna kan undantas från tillämpning av den aktuella skatteamnestin innebär att dess verkan förringas. Den har bland annat gjort gällande att de skattskyldiga personer som inte har ingett mervärdesskattedeklaration för någon av de berörda beskattningsperioderna, liksom de skattskyldiga personer som inte har uppfyllt sina skyldigheter i mervärdesskattehänseende och mot vilka ett förfarande redan har avgjorts till fördel för skattemyndigheten, är undantagna från tillämpningen av denna amnesti.

49 Enligt de siffror som Republiken Italien har lagt fram till sitt försvar har dock nästan 15 procent av de skattskyldiga personerna, det vill säga omkring 800 000 personer, ansökt om skatteamnesti under år 2001. Detta visar omfattningen av denna amnesti,

vilken inte kan anses begränsad i sin räckvidd oaktat de undantag som har framförts av denna medlemsstat.

50 Eftersom de fall där undantag från amnestin kan förekomma är begränsade, kan det konstateras att kommissionen med rätta betraktar den omtvistade skatteamnestin som ett allmänt och odifferentierat avstående från rätten för skattemyndigheten att utöva kontroll och att besluta om efterbeskattning.

51 Republiken Italien har gjort gällande att det enligt lag nr 289/2002 är möjligt för det allmänna att, omedelbart och utan utdragna rättsliga förfaranden, inkräva en del av den mervärdesskatt som de skattskyldiga personerna ursprungligen har underlåtit att deklarera.

52 Genom att införa skatteamnestin mycket kort tid efter utgången av de skattskyldiga personernas frist för att erlägga mervärdesskatt och genom att endast kräva betalning av ett mycket obetydligt belopp i förhållande till den skatt som faktiskt skulle ha betalats, kan dock de berörda skattskyldiga personerna slutgiltigt undgå sina skyldigheter i mervärdesskattehänseende. Detta gäller även om de nationella skattemyndigheterna under de fyra åren fram till preskriptionsdagen för den skatt som normalt skulle ha betalats avslöjar åtminstone en del av dessa skattskyldiga personer. Därmed medför lag nr 289/2002 att den skyldighet som åvilar varje medlemsstat att säkerställa en korrekt debitering och uppbörd av skatt påverkas.

53 Domstolen finner följaktligen att kommissionens talan ska bifallas och att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet och enligt artikel 10 EG, genom att i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 föreskriva ett allmänt och odifferentierat undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder.

Rättegångskostnader

54 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Italien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Italien har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) **Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund och enligt artikel 10 EG, genom att i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289/2002 med bestämmelser om utformningen av statens årliga och fleråriga budget (2003 års finanslag) (legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)) av den 27 december 2002 föreskriva ett allmänt och odifferentierat undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder.**

2) **Republiken Italien ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter