DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 25 juni 1997 *

I mål C-45/95,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av Enrico Traversa, rättstjänsten, i egenskap av ombud, delgivningsadress: Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Italien, företrädd av professor Umberto Leanza, chef för avdelningen för diplomatiska tvister, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato, delgivningsadress: Italiens ambassad, 5, rue Marie-Adélaïde, Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c 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) genom att införa och bibehålla föreskrifter i vilka det inte görs undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som i varje fall inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt,

meddelar

* Rättegångsspråk: italienska.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (referent), H. Ragnemalm och R. Schintgen,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 14 november 1996,

och efter att den 10 december 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 24 februari 1995, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c 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, nedan kallat sjätte direktivet), genom att införa och bibehålla föreskrifter i vilka det inte görs undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som i varje fall inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

Gemenskapsrätten

2 Artikel 13 B c i sjätte direktivet har följande lydelse:

"B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

c) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel ... då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt, eller av varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

..."

3 I artikel 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs 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."

De gemenskapsbestämmelser som avses i denna bestämmelse har ännu inte antagits.

Den italienska lagstiftningen

4 I artikel 2 i dekret nr 633 meddelat av republikens president av den 26 oktober 1972 om mervärdesskatt (nedan kallat DPR) föreskrivs följande:

"(Leverans av varor)

Med leverans av varor menas transaktioner mot vederlag genom vilka egendom överförs eller faktisk förfoganderätt över varorna, oavsett slag, uppkommer eller överförs.

Vidare anses följande utgöra leverans av varor: ...

Följande anses inte utgöra leverans av varor: ...

h) leveranser som avser varor som säljaren har anskaffat eller importerat utan avdragsrätt enligt artikel 19 andra stycket."

5 I artikel 19 första stycket i DPR regleras rätten att från det belopp som skall erläggas i skatt för transaktioner som den skattskyldige har utfört göra avdrag för ingående mervärdesskatt för "varor och tjänster som importerats eller anskaffats inom ramen för näringsverksamhet eller vid utövandet av ett hantverk eller ett yrke". Enligt artikel 19 andra stycket i DPR saknas rätt att dra av den mervärdesskatt som har erlagts av den skattskyldige vid anskaffning av vissa slag av varor, som bilar, andra motorfordon och fritidsbåtar.

6 I artikel 10 i DPR, som innehåller en detaljerad och begränsad uppräkning av de "transaktioner som är undantagna från skatteplikt", föreskrivs inget undantag för leveranser av varor som en skattskyldig enbart använt i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt och för vilken ingående mervärdesskatt av denna anledning inte har gett upphov till avdragsrätt.

Förfarandet

7 Genom skrivelse av den 19 november 1992 informerade kommissionen Republiken Italien att den inte ansåg att artikel 13 B c i sjätte direktivet hade införlivats på ett riktigt sätt genom artiklarna 2, 10 och 19 i DPR och uppmanade följaktligen Republiken Italien genom en formell underrättelse att yttra sig inom två månader.

8 I skrivelse av den 31 mars 1993 medgav den italienska regeringen att artikel 13 B c i sjätte direktivet endast delvis hade införlivats i den inhemska rättsordningen.

9 Då Republiken Italien inte ändrade dessa bestämmelser trots kommissionens motiverade yttrande av den 19 juli 1994, väckte kommissionen förevarande talan.

10 Kommissionen har i sin talan åberopat två grunder till stöd för att artikel 13 B c i sjätte direktivet inte har införlivats på ett riktigt sätt genom att medlemsstaterna enligt denna artikel dels har ålagts att från skatteplikt undanta "[l]everans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel ... då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt", dels har ålagts att från skatteplikt undanta leverans av "varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt".

11 I svaromålet har den italienska regeringen bestritt att nämnda bestämmelse inte har införlivats på ett riktigt sätt i den italienska rättsordningen.

Huruvida artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet har införlivats på ett riktigt sätt

12 Medlemsstaterna är enligt artikel 13 B c första ledet skyldiga att från skatteplikt undanta leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel, då dessa varor inte har gett upphov till sådan avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.3 c.

13 Såsom kommissionen har påstått är det ostridigt att Republiken Italien inte har undantagit sådana leveranser av varor från skatteplikt och att de inte finns med bland de cirka 30 slag av transaktioner som enligt artikel 10 i DPR är undantagna från skatteplikt.

14 Den italienska regeringen har dock gjort gällande att en skattskyldig som anskaffar varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt normalt anskaffar dem för eget bruk, vilket innebär att senare leveranser av denna vara ter sig rent hypotetiska. När det vidare är fråga om begagnade varor, är beloppet vid dubbelt skatteuttag endast av mindre betydelse.

15 Denna argumentation kan inte godtas. Även om det skulle förhålla sig så att skattebeloppet vid dubbelbeskattningen är av mindre betydelse, vilket kommissionen har bestritt, kan inte detta befria Republiken Italien från skyldigheten att tillämpa artikel 13 B c i sjätte direktivet på ett riktigt sätt. Denna artikel syftar nämligen till att undvika dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet, en princip som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Huruvida artikel 13 B c sista ledet i sjätte direktivet har införlivats på ett riktigt sätt

16 Medlemsstaterna är enligt artikel 13 B c sista ledet i sjätte direktivet skyldiga att från skatteplikt undanta leverans av varor vars anskaffning eller tillverkning av den

skattskyldige, enligt vad som sägs i artikel 17.6 i detta direktiv, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

17 Republiken Italien har vitsordat att leveranser av vissa varor som inte enbart används i yrkesverksamhet och vars anskaffning inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 19 andra stycket i DPR — den bestämmelse som motsvarar artikel 17.6 i sjätte direktivet — enligt artikel 2 tredje stycket h i DPR faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde i stället för att undantas från skatteplikt.

18 Republiken Italien har dock i huvudsak gjort gällande att artikel 13 i sjätte direktivet inte medför någon skyldighet för medlemsstaterna att bokstavligen införliva den regel om undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel, under förutsättning att innehållet blir detsamma. Artikel 2 tredje stycket h i DPR, enligt vilken vissa leveranser av varor som inte enbart används i yrkesverksamhet faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde i stället för att undantas från skatteplikt, strider därför enligt den italienska regeringen inte mot syftet i artikel 17.6 i sjätte direktivet, som det hänvisas till i artikel 13 B c i samma direktiv.

19 Även om medlemsstaterna enligt artikel 13 B c i sjätte direktivet har befogenhet att fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen från skatteplikt i denna bestämmelse, skall det i detta hänseende påpekas att medlemsstaterna enligt denna artikel inte kan betrakta en transaktion som skall undantas från skatteplikt som en transaktion som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Ett sådant införlivande strider i varje fall mot en riktig och enkel tillämpning av undantagen från skatteplikt i artikel 13 B c i sjätte direktivet, när konsekvenserna av ett sådant införlivande inte motsvarar följderna av ett undantag från skatteplikt.

20 Så är dock förhållandet här. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 42 och följande punkter i sitt förslag till avgörande, är beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 19 i sjätte direktivet och enligt artikel 19 tredje stycket i DPR — och följaktligen den mervärdesskatt som den skattskyldige kan göra avdrag för — inte desamma när leveranserna av de ifrågavarande varorna på ett riktigt sätt har undantagits från skatteplikt som när de faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, vilket föreskrivs i artikel 2 tredje stycket h i DPR.

21 Under dessa omständigheter kan det således fastställas att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c i sjätte direktivet genom att införa och bibehålla föreskrifter i vilka det inte görs undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte på annat sätt berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

22 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen inte har yrkat att Republiken Italien skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, skall vardera parten stå för sina kostnader.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

1) **Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c 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 genom att införa och bibehålla föreskrifter i vilka det inte görs undantag från mervärdesskatt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte på annat sätt berättigar till avdrag för mervärdesskatt.**

2) **Vardera parten skall stå för sina rättegångskostnader.**

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 25 juni 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen