Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 29 mars 2012*

”Beskattning — Mervärdesskatt — Artikel 4.3 FEU — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artiklarna 2 och 22 — Avgörande per automatik av pågående förfaranden inför skattedomstol i tredje instans”

I mål C-500/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (Italien) genom beslut av den 22 september 2010, som inkom till domstolen den 19 oktober 2010, i målet

Ufficio IVA di Piacenza

mot

Belvedere Costruzioni Srl,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 september 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Europeiska kommissionen, genom E. Traversa och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 november 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: italienska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.3 FEU samt 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ufficio IVA di Piacenza (mervärdesskattekontoret i Piacenza) och Belvedere Costruzioni Srl (nedan kallat Belvedere Costruzioni) avseende ett beslut om efterbeskattning genom vilket deklarerad mervärdesskatt ändrades för året 1982.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 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.

4 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

5 Artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40/2010 (GURI nr 71, av den 26 mars 2010), efter ändringar omvandlad till lag nr 73/2010 (GURI nr 120, av den 25 maj 2010) (nedan kallat lagdekret nr 40/2010), har följande lydelse:

”För att begränsa tidsåtgången i skattemål i enlighet med principen om rättegång inom skälig tid såsom den föreskrivs i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna [undertecknad i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen)], vilken har ratificerats genom lag nr 848 av den 4 augusti 1955, ska pågående skattemål i vilka talan i första instans väckts mer än tio år före ikraftträdandet av den lag som

omvandlade föreliggande dekret till lag, när den statliga skattemyndighetens talan har ogillats i både första och andra instans, på den grunden att det i artikel 6.1 i nämnda konvention föreskrivna kravet på 'skälig tid' har åsidosatts, avgöras på följande sätt:

a) Skattemål som pågår vid Commissione Tributaria Centrale, med undantag för mål som rör ansökningar om återbetalning, avgörs per automatik genom dekret av ordföranden eller annan därtill befullmäktigad person …

…"

6 Lag nr 73/2010, genom vilken lagdekret nr 40/2010 omvandlades till lag, trädde ikraft den 26 maj 2010.

7 Commissione tributaria centrale, som dömer i tredje instans i skattemål, upplöstes genom lagstiftningsdekret nr 545/1992 (GURI nr 9, av den 13 januari 1993) från och med den 1 april 1996. Den fortsatte emellertid sin verksamhet såvitt avser de mål som redan var anhängiga vid denna tidpunkt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Belvedere costruzioni gjorde i sin deklaration för år 1982 avdrag för en fordran på mervärdesskatt med 22 264 000 ITL, vilken uppgavs vara en fordran som följde av deklarationen för år 1981. Ufficio IVA di Piacenza (mervärdesskattemyndigheten i Piacenza) delgav den skattskyldige ett beslut om efterbeskattning vilket var daterat den 12 augusti 1985. I beslutet förklarades att den skattskyldige hade lämnat in sin mervärdesskattedeklaration för år 1981 för sent och att denne därför inte kunde göra avdrag för nämnda fordran i mervärdesskattedeklarationen för år 1982.

9 Belvedere Costruzioni väckte talan mot beslutet vid Commissione Tributaria di primo grado di Piacenza (skattekommission i första instans i Piacenza), under åberopande av att den omtvistade fordran inte avsåg skillnaden mellan utgående mervärdesskatt och ingående mervärdeskatt på förvärvade varor som använts för kommersiella transaktioner under år 1981. Fordran var i stället en del av den fordran som angetts i den årliga deklarationen för år 1980. Bolaget hävdade att enligt tillämplig nationell lagstiftning hade det inte förlorat rätten att göra avdrag medan mervärdesskattemyndigheten var av motsatt uppfattning.

10 Commissione tributaria di primo grado di Piacenza biföll talan genom beslut av den 10 oktober 1986. Commissione tributaria di secondo grado (skattekommission i andra instans) ogillade, den 28 maj 1990, ett överklagande av det förstnämnda avgörandet som ingetts av mervärdesskattemyndigheten. Denna myndighet har sedan överklagat detta avgörande vid den hänskjutande domstolen.

11 Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, har i beslutet om hänskjutande angett att eftersom mervärdesskattemyndigheten förlorat i de två första instanserna borde denna domstol tillämpa artikel 3.2 bis a i lagdekret nr 40/2010. Enligt denna bestämmelse vinner avgörandet i andra instans laga kraft och den fordran som mervärdesskattemyndigheten åberopat i tre instanser upphör.

12 Den nationella domstolen anser likväl att en tillämpning av nämnda bestämmelse skulle medföra ett åsidosättande av artikel 4.3 FEU samt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet, som dessa tolkats i dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien (REG 2008, s. I-5457). En sådan tillämpning skulle nämligen medföra ett slutgiltigt hinder för uppbörd av den mervärdesskattefordran som skattemyndigheten uttryckligen har begärt att domstolarna ska fastställa. Detta skulle enligt den nationella domstolen nämligen utgöra ett åsidosättande av den italienska statens skyldighet att säkerställa en effektiv uppbörd av Europeiska unionens egna medel.

13 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 10 EG, nu artikel 4 FEU, samt artiklarna 2 och 22 i [sjätte direktivet] hinder för att tillämpa bestämmelsen i artikel 3.2 bis i [lagdekret nr 40/2010], som innebär att skattedomstolarna inte får pröva en talan om betalning av skatt som skattemyndigheten i rätt tid har anhängiggjort genom att överklaga avgöranden som har gått myndigheten emot, och i princip föreskriver att myndigheten måste avstå från hela den omtvistade mervärdesskattefordran, när domstolarna i två instanser har funnit att det saknas grund för fordran, utan att den skattskyldige som gynnas av detta avstående behöver betala ens en del av fordran?”

Tolkningsfrågan

14 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.3 FEU samt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för tillämpning – vad avser mervärdesskatt – av en nationell bestämmelse enligt vilken pågående förfaranden inför skattedomstol i tredje instans ska avgöras per automatik när dessa förfaranden har sin grund i en talan som väckts i första instans mer än tio år innan nämnda bestämmelse trädde i kraft och skattemyndigheten tappat målet i de två första instanserna samt detta avgörande medför att domen i andra instans vinner laga kraft och att skattemyndighetens anspråk inte längre kan göras gällande.

Upptagande till sakprövning

15 Den italienska regeringen anser att denna fråga inte kan prövas. Enligt den italienska regeringen har den nationella domstolen inte gett EU-domstolen samtliga de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att förklara varför den anser att artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40/2010 leder till att skattemyndigheten fråntas sin rätt att kontrollera skattepliktiga transaktioner. Eftersom det saknas en analys av nämnda artikel i beslutet om hänskjutande är frågan abstrakt och hypotetisk.

16 Domstolen erinrar om att en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol endast kan avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se, bland annat, dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 61, samt av den 31 mars 2011 i mål C-450/09, Schröder, REU 2011, s. I-2497, punkt 17).

17 Det ska särskilt påpekas att de uppgifter som ska lämnas till domstolen i en begäran om förhandsavgörande inte bara har till syfte att göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar till den nationella domstolen utan också att ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga. Av fast rättspraxis följer att det för detta krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor. Den nationella domstolen ska vidare i begäran om förhandsavgörande ange de närmare skälen till att den anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas och till att den anser det nödvändigt att ställa tolkningsfrågor till domstolen. I samband härmed är det nödvändigt att den nationella domstolen ger en viss förklaring till att den begär tolkning av just dessa regler i unionsrätten (dom av den 8 september 2009 i mål C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International, REG 2009, s. I-7633, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

18 I förevarande fall innehåller beslutet om hänskjutande en redogörelse för bakgrunden till tvisten vid den nationella domstolen och tillämplig nationell rätt, nämligen artikel 3.2 bis a i lagdekret nr 40/2010. I beslutet anges vidare varför den nationella domstolen har frågat sig huruvida nämnda artikel är förenlig med unionsrätten och varför den ansett det nödvändigt att begära förhandsavgörande från domstolen. Tolkningsfrågan förefaller, i stället för att vara abstrakt och hypotetisk, vara avgörande för lösningen av målet vid den nationella domstolen. Det ankommer nämligen enligt den nationella domstolens analys av bestämmelsen i fråga på denna domstol att avgöra målet utan att pröva det överklagade avgörandet i sak.

19 Tolkningsfrågan kan följaktligen prövas.

Prövning i sak

20 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 37 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, framgår det av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet samt av artikel 4.3 FEU 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.

21 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 (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 38).

22 Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens 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. 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. Denna princip ska iakttas för alla åtgärder som medlemsstaterna vidtar för uppbörd av mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 39).

23 Skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel får emellertid inte strida mot principen om att få sin sak prövad inom skälig tid vilken medlemsstaterna enligt artikel 47 andra stycket i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna är bundna av när de tillämpar unionsrätten och som även föreskrivs i artikel 6.1 i Europakonventionen.

24 I artikel 3.2 bis a i lagdekret nr 40/2010 föreskrivs att endast de skattemål som pågått längre tid än tio år räknat från talans väckande i första instans vid den tidpunkt då bestämmelsen trädde i kraft ska avgöras. Nämnda bestämmelse har vidare, såsom framgår av dess ordalydelse, till syfte att motverka åsidosättanden av rätten till rättegång inom skälig tid som föreskrivs i artikel 6.1 i Europakonventionen. Det framgår dessutom av de yttranden som ingetts till domstolen att artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40/2010 trädde i kraft mer än 14 år efter det att överklaganden kunde anhängiggöras vid Commissione tributaria centrale, med följd att samtliga pågående förfaranden vid denna domstol i praktiken pågått i mer än 14 år.

25 Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, som går tillbaka ett trettiotal år i tiden, visar att vissa av dessa förfaranden till och med pågått en betydligt längre tid. En sådan tidsutdräkt för förfarandet kan emellertid, a priori, i sig utgöra ett åsidosättande av principen om skälig tid och, därutöver, av skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel.

26 En sådan bestämmelse förefaller vidare inte vara jämförbar med de bestämmelser som var aktuella i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien. Som generaladvokaten har angett i punkterna 36 och 37 i sitt förslag till avgörande, antogs nämligen de aktuella bestämmelserna kort tid efter det att fristen för att erlägga den mervärdesskatt som normalt skulle ha betalats löpt ut och gjorde det således möjligt för de skattskyldiga att undgå all kontroll från skattemyndighetens sida. Domstolen har slagit fast att bestämmelserna utgjorde allmänna och odifferentierade undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsperioder. Det framgår emellertid av punkterna 24 och 25 i förevarande dom att artikel 3.2 bis i lagdekret nr 40/2010 inte utgör ett allmänt undantag från uppbörd av mervärdesskatt under en viss period utan en undantagsbestämmelse som syftar till att säkerställa principen om skälig tid genom att de äldsta pågående förfarandena vid skattedomstolen i tredje instans avgörs, med följd att avgörandet i andra instans vinner laga kraft.

27 En sådan bestämmelse skapar inte heller, då den utgör en enstaka åtgärd som är begränsad i omfattning samt på grund av villkoren för dess tillämpning, betydande skillnader i behandlingen av samtliga skattskyldiga och innebär följaktligen inte något åsidosättande av principen om skatteneutralitet.

28 Tolkningsfrågan ska följaktligen besvaras på så sätt att artikel 4.3 FEU samt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för tillämpning – vad avser mervärdesskatt – av en nationell undantagsbestämmelse, som den i det nationella målet aktuella, i vilken det föreskrivs att pågående förfaranden inför skattedomstol i tredje instans ska avgöras per automatik när dessa förfaranden har sin grund i en talan som väckts i första instans mer än tio – i praktiken mer än 14 – år innan nämnda bestämmelse trädde i kraft och skattemyndigheten tappat målet i de två första instanserna samt detta avgörande medför att domen i andra instans vinner laga kraft och att skattemyndighetens anspråk inte längre kan göras gällande.

Rättegångskostnader

29 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 4.3 FEU samt 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 ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för tillämpning – vad avser mervärdesskatt – av en nationell undantagsbestämmelse, som den i det nationella målet aktuella, i vilken det föreskrivs att pågående förfaranden inför skattedomstol i tredje instans ska avgöras per automatik när dessa förfaranden har sin grund i en talan som väckts i första instans mer än tio – i praktiken mer än 14 – år innan nämnda bestämmelse trädde i kraft och skattemyndigheten tappat målet i de två första instanserna samt detta avgörande medför att domen i andra instans vinner laga kraft och att skattemyndighetens anspråk inte längre kan göras gällande.

Underskrifter