DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 25 oktober 2001 *

I mål C-78/00,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Italien, företrädd av U. Leanza, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstater-

* Rättegångsspråk: italienska.

nas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, i stället för att få mervärdesskatten återbetald skall tilldelas statsobligationer, vilket dessutom skedde för sent,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen S. von Bahr (referent), tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. A. O. Edward, A. La Pergola, M. Wathelet, och C. W. A. Timmermans,

generaladvokat: J. Mischo,
justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 7 juni 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 2 mars 2000, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18, nedan kallat sjätte direktivet), genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, i stället för att få mervärdesskatten återbetald skall tilldelas statsobligationer, vilket dessutom skedde för sent.

Gemenskapslagstiftning

2 I artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt [med] skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

c) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artiklarna 5.7 a, 6.3 och 28a.6.

d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a."

3 I artikel 18.4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.

Om det överskjutande beloppet är ringa, kan medlemsstaterna dock vägra att återbetala det eller föra över det till nästa period."

Italiensk lagstiftning

4 I artikel 11 första stycket i decreto-legge n° 16, Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie (förordning nr 16 om inkomstskatter, skatt på överlåtelse av privatbostadsfastigheter, om frister för förenklad handläggning i pågående skatterättsliga förfaranden och skattemål samt för upphävande av rätten till avdrag för räntor, ersättningar och andra inkomster som hänför sig till bankmedel och checkkonton som innehas i olika banker, och om andra skattebestämmelser) av den 23 januari 1993 (GURI nr 18 av den 23 januari 1993, s. 3, nedan kallad förordning nr 16/93), som omvandlades till lag nr 75 av den 24 mars 1993 (GURI nr 69 av den 24 mars 1993, s. 3), föreskrivs följande:

"Skattskyldiga som under år 1992 har importerat varor från andra medlemsstater för ett belopp som överstiger 10 procent av det sammanlagda beloppet avseende deras transaktioner under samma år och som har deklarerat en överskjutande mervärdesskatt som inte understiger 100 miljoner lire får inte föra över det överskjutande beloppet till följande år."

5 I artikel 11 andra stycket i förordning nr 16/93 fastställs följande:

"Bestämmelserna i artikel 10 första och andra styckena [nämnda bestämmelser innehåller regler om annullering av överskjutande belopp som hänför sig till

årliga inkomst- och mervärdesskattedeklarationer genom att berörda skattskyldiga tilldelas statsobligationer] skall tillämpas på annullering av de överskjutande belopp som avses i första stycket i denna artikel ...

I detta fall skall ansökan [om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom tilldelning av statsobligationer] ges in senast den 31 mars 1993. Sista dag för kontroll är den 30 juni 1993. Ränta på varje överskjutande belopp skall beräknas per den 31 december 1993, varefter man får förfoga över statsobligationerna från och med den 1 januari 1994. Värdet på de emitterade obligationerna får inte överstiga 7 500 miljarder lire, varvid denna kostnad skall tas upp i den relevanta posten i skatteministeriets budget för budgetåret 1993. Skatteministerns beslut om de kriterier, villkor och förfaranden som gäller för tilldelningen av statsobligationer skall offentliggöras i *Gazzetta ufficiale* senast den 30 november 1993."

6 Giltighetstiden för dessa särskilda föreskrifter om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom tilldelning av statsobligationer förlängdes genom decreto-Legge n° 250, Differimento di taluni termini ed altre disposizioni in materia tributaria (förordning nr 250 om förlängning av vissa frister och andra bestämmelser i fråga om skatter) av den 28 juni 1995 (GURI nr 150 av den 29 juni 1995, s. 10, nedan kallad förordning nr 250/95), som omvandlades till lag nr 349 av den 8 augusti 1995 (GURI nr 196 av den 23 augusti 1995, s. 3). Av artikel 3a första stycket i denna förordning framgår följande:

"Om överskjutande mervärdesskatt jämte ränta — såsom dessa belopp har fastställts i deklarationer för år 1992, som har getts in av de skattskyldiga som avses i artikel 11 första stycket i förordning nr 16 av den 23 januari 1993, vilken efter ändringar har omvandlats till lag nr 75 av den 24 mars 1993 — inte har återbetalats den dag då förevarande förordning träder i kraft, får skatteministern vid annullering av nämnda belopp emittera ytterligare statsobligationer, för fri omsättning från och med den 1 januari 1996 och under en period av tio år, för högst 400 miljarder lire."

Bakgrunden och det administrativa förfarandet

7 Eftersom kommissionen ansåg att förordningarna nr 16/93 och nr 250/95 utgjorde ett åsidosättande av både principen om rätten att dra av ingående mervärdesskatt, som fastslås i artikel 17 i sjätte direktivet, och den i artikel 18.4 i sjätte direktivet föreskrivna skyldigheten att göra en återbetalning "[o]m tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala", inledde den ett fördragsbrottsförfarande genom att den 22 december 1997 rikta en formell underrättelse till de italienska myndigheterna och uppmana dessa att inkomma med ett yttrande inom två månader.

8 I sin formella underrättelse uppgav kommissionen bland annat att den hade informerats om att flera av de italienska skattskyldiga personer som avsågs med förordningarna nr 16/93 och nr 250/95 inte hade fått den överskjutande mervärdesskatt som hade ackumulerats under år 1992 återbetald och om att de därigenom hade fråntagits sin avdragsrätt.

9 De italienska myndigheterna besvarade nämnda formella underrättelse i skrivelse av den 2 april 1998, vari de hävdade att den italienska lagstiftningen om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom tilldelning av statsobligationer var förenlig med artikel 18.4 i sjätte direktivet.

10 Eftersom kommissionen inte delade de italienska myndigheternas uppfattning, uppmanade den de italienska myndigheterna, i en kompletterande formell underrättelse av den 10 augusti 1998, att inkomma med yttrande till kommissionen.

11 De italienska myndigheterna besvarade denna andra formella underrättelse genom att till kommissionen översända fyra skrivelser av den 27 januari, den 3 februari, den 26 februari och av den 12 april 1999.

12 I sina skrivelser av den 3 och den 26 februari 1999 framhöll den italienska regeringen att de med stöd av artikel 11 i förordning nr 16/93 emitterade obligationerna hade ställts till de skattskyldigas förfogande vid åtta tillfällen mellan den 26 april 1994 och september månad 1998. De med stöd av artikel 3a i förordning nr 250/95 emitterade obligationerna hade ställts till de skattskyldigas förfogande vid fyra tillfällen mellan den 13 december 1996 och den 29 maj 1998.

13 Eftersom kommissionen fortfarande inte hade övertygats av den italienska regeringens argument, riktade den den 9 juli 1999 ett motiverat yttrande till Republiken Italien och uppmanade denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de åtgärder som var nödvändiga för att rätta sig efter yttrandet.

14 De italienska myndigheterna rättade sig inte efter yttrandet inom den utsatta fristen. Det var mot denna bakgrund som kommissionen väckte förevarande talan.

Det påstådda fördragsbrottet och domstolens bedömning

Parternas argument

15 Kommissionen anser att Republiken Italien, genom att tilldela de skattskyldiga statsobligationer som förfaller till betalning fem eller tio år efter det att de har

emitterats, har åsidosatt bland annat de bestämmelser i artikel 18.4 i sjätte direktivet som behandlar överskjutande mervärdesskatt. Kommissionen har gjort gällande att denna bestämmelse gör det möjligt att föra över det överskjutande beloppet, som utgör skillnaden mellan de tillåtna avdragen och den skatt som skall betalas, uteslutande till nästa skatteperiod. En överföring av överskjutande belopp till skatteperioder efter den period som följer omedelbart efter perioden i fråga utgör ett åsidosättande av den i denna bestämmelse fastslagna principen, fråntar de berörda skattskyldiga möjligheten att utöva avdragsrätten på ett normalt sätt och skadar allvarligt en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet, nämligen rätten att omedelbart utöva avdragsrätten.

16 Enligt kommissionen är skyldigheten för de nationella skatteförvaltningarna att "omedelbart" återbetala en överskjutande mervärdesskatt som en skattskyldig har tillgodo knuten till den skattskyldiges rätt att "omedelbart" utöva sin avdragsrätt. Kommissionen har till stöd för detta åberopat domen av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkt 45.

17 Kommissionen anser att de "villkor" för återbetalning som medlemsstaterna kan fastställa enligt artikel 18.4 i sjätte direktivet rör de former under vilka återbetalning kan ske, och påverkar inte skyldigheten att ställa likvida medel till förfogande för dem som har överskjutande mervärdesskatt tillgodo. Återbetalningen kan således verkställas genom girering till den skattskyldiges checkkonto, genom att denne tillsänds bankcheckar eller på något annat liknande sätt.

18 En medlemsstat skulle däremot uppenbart överskrida de befogenheter att företa skönsmässig bedömning som den har i fråga om fastställelse av villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt om den, i stället för att utbetala likvida medel till den skattskyldige, tvingar denne att acceptera en obligation som löper ut först fem eller till och med tio år senare.

19 Om den skattskyldige hade behov av de penningbelopp som staten är skyldig honom i mervärdesskatt för sina egna löpande utgifter, skulle han vara tvingad att antingen låna det belopp som motsvarade den överskjutande mervärdesskatten hos en bank, och således betala höga utlåningsräntor som säkert överstiger de inlåningsräntor som de statsobligationer som han har tilldelats löper med, eller sälja själva obligationerna på finansmarknaden, varvid han riskerar att tvingas sälja dem till ett pris som understiger deras nominella värde och att tvingas dra av de kostnader och provisioner som begärs av förmedlaren av finansiella tjänster från försäljningsintäkterna.

20 Eftersom de sista statsobligationer som emitterades enligt artikel 3a i förordning nr 250/95 inte förfaller till betalning förrän den 1 januari 2006, skulle det vara fråga om ett perdurerande fördragsbrott fram till nämnda dag, såvida inte de italienska myndigheterna beslutar att utge ersättning för obligationerna dessförinnan. Att dessa obligationer endast innehas av några hundratal skattskyldiga påverkar, enligt kommissionen, inte på något sätt frågan om fördragsbrottets förekomst eller om hur allvarligt det är.

21 Kommissionen har understrukit att den omständigheten att det italienska skatteministeriet tilldelade obligationerna för sent endast har gjort åsidosättandet av artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet ännu allvarligare.

22 Den italienska regeringen har upprepat de argument som den utvecklade under det administrativa förfarandet. Den har således gjort gällande att åtgärden att tilldela statsobligationer, från och med den 1 januari 1994, i stället för att göra en kontant återbetalning, inte innebär att den överskjutande mervärdesskatten förs över till senare skatteperioder, utan att det verkställs en faktisk återbetalning enligt de "villkor" som Republiken Italien har ansett det lämpligt att "bestämma" i enlighet med artikel 18.4 i sjätte direktivet.

23 Enligt den italienska regeringen innebär inte artikel 18.4 i sjätte direktivet att medlemsstaten är skyldig att använda en bestämd betalningsform, exempelvis kontanta medel, vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, eftersom det i denna bestämmelse uttryckligen föreskrivs en möjlighet att verkställa återbetalningen enligt "villkor" som medlemsstaten själv skall fastställa. Uttrycket "villkor" skall tolkas extensivt och omfattar både villkor hänförliga till formen för återbetalningen och villkor som direkt avser återbetalningens innehåll. Den italienska lagstiftaren har, i enlighet med denna bestämmelse, självständigt fastställt att Republiken Italien i detta fall skall återbetala den överskjutande mervärdesskatten genom tilldelning av statsobligationer i stället för genom betalning av motsvarande penningbelopp.

24 Den italienska regeringen har hävdat att även om vissa skattskyldiga har fått återbetalning för sent, beror detta inte på lagstiftningen eller på juridiska problem utan på brister eller administrativa fel vid de myndigheter som ansvarar för emissionen av obligationer, och för övrigt handlar det bara om enstaka fall. För att komma till rätta med dessa olägenheter hade de skattskyldiga kunnat använda sig av de rättsmedel som föreskrivs för att klaga på de berörda förvaltningarna vid administrativa instanser eller vid domstol.

25 Den italienska regeringen har hävdat att de skattskyldiga som hade en överskjutande mervärdesskatt tillgodo inte har lidit någon skada till följd av återbetalningsvillkoren i fråga, eftersom de obligationer som de erhållit är räntebärande och kan säljas, varigenom de genast kan realisera sin fordran. Åtgärden att tilldela obligationer har däremot inte medfört någon särskild finansiell fördel för Republiken Italien, eftersom följden av detta återbetalningsvillkor har varit att den skuld som utgjordes av den skattskyldiges skattefordran har ersatts av en annan skuld bestående av statsobligationer.

26 Den italienska regeringen har i sitt svaromål dessutom påpekat att det under alla omständigheter skulle vara omöjligt eller orimligt svårt för den att rätta sig efter det motiverade yttrandet.

Domstolens bedömning

27 För att kunna avgöra huruvida de nationella föreskrifterna i fråga är förenliga med sjätte direktivet, skall domstolen inledningsvis erinra om de kännetecken hos det gemensamma mervärdesskattesystemet som är relevanta i detta fall.

28 Av artikel 17 i sjätte direktivet framgår att de skattskyldiga har rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala dra av den ingående mervärdesskatt som redan har påförts de varor och tjänster som de har tillhandahållits. Enligt fast rättspraxis är avdragsrätten en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen (se särskilt domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkt 47).

29 Enligt artikel 18.2 i sjätte direktivet skall den skattskyldige göra avdraget genom att från det totala skattebeloppet för en given period subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period.

30 Som domstolen vid flera tillfällen har understrukit kan man med hänsyn till de angivna kännetecknen hos det gemensamma mervärdesskattesystemet konstatera att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt. Eftersom det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, inträder avdragsrätten omedelbart för hela den ingående skatten (se särskilt dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkterna 15 och 16; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599).

31 Om den avdragsgilla skatten för en viss period överstiger skatten att betala och den skattskyldige följaktligen inte kan verkställa avdraget i enlighet med artikel 18.2 i sjätte direktivet, kan medlemsstaterna, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 18.4 i nämnda direktiv, antingen föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt villkor som de skall fastställa.

32 Av själva ordalydelsen i artikel 18.4 i sjätte direktivet, särskilt uttrycket "enligt villkor som de skall bestämma", framgår att medlemsstaterna förfogar över ett visst handlingsutrymme när de fastställer de villkor som skall gälla vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt.

33 Återbetalningen av överskjutande mervärdesskatt utgör emellertid en av de grundläggande omständigheter som garanterar tillämpningen av principen om att det gemensamma mervärdesskattesystemet skall vara neutralt. De villkor som medlemsstaterna fastställer får därför inte utformas så att de kränker denna princip genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den skattskyldige.

34 Av detta följer att de villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som en medlemsstat fastställer skall göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen skall verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den skattskyldige.

35 Av de uppgifter som har lämnats av kommissionen, och som den italienska regeringen inte har bestritt, framgår emellertid att Republiken Italien beslutade att återbetala den överskjutande mervärdesskatt som ett visst antal skattskyldiga hade tillgodo för år 1992 genom att tilldela statsobligationer som började emitteras den 1 januari 1994 och som förföll till betalning fem eller tio år efter det att de hade emitterats. Dessa obligationer har inte annat än successivt tilldelats de skattskyldiga i fråga, från april 1994 till december 1998.

36 Domstolen konstaterar att de italienska föreskrifterna i fråga, som inte medför att betalning verkställs med kontanta medel eller på ett likvärdigt sätt inom rimlig tid, utan som föreskriver tilldelning av statsobligationer, inte är förenliga med det system för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som fastställs i sjätte direktivet.

37 Den av den italienska regeringen åberopade omständigheten att endast relativt få skattskyldiga hade berörts av de nationella föreskrifterna i fråga saknar betydelse för konstaterandet av fördragsbrottet.

38 Den svårighet som den italienska regeringen har åberopat, det vill säga att det skulle vara svårt för den, eller till och med omöjligt, att rätta sig efter gemenskapsrätten för det fall att domstolen anser att de nationella föreskrifterna i fråga strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet, har inte heller någon betydelse för avgörandet av målet. Enligt fast rättspraxis kan en medlemsstat nämligen inte åberopa bestämmelser, praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning som grund för att underlåta att iaktta skyldigheter och tidsfrister som föreskrivs i ett direktiv (se särskilt dom av den 14 juni 2001 i mål C-473/99, kommissionen mot Österrike, REG 2001, s. I-4527, punkt 12).

39 Under dessa omständigheter bör det fastställas att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, skall få mervärdesskatten återbetald genom tilldelning av statsobligationer, vilken tilldelning dessutom ägde rum för sent.

Rättegångskostnader

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

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) **Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 17 och 18 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräknings-**

grund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, genom att föreskriva att en kategori skattskyldiga, som har en överskjutande skatt för år 1992 tillgodo, skall få mervärdesskatten återbetald genom tilldelning av statsobligationer, vilken tilldelning dessutom ägde rum för sent.

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

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 25 oktober 2001.

R. Grass P. Jann

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen