DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 8 maj 2008 *

I de förenade målen C-95/07 och C-96/07,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Commissione tributaria provinciale di Genova (Italien), av den 13 december 2006 som inkom till domstolen den 20 februari 2007, i målen

Ecotrade SpA

mot

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh och A. Arabadjiev (referent),

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 januari 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Ecotrade SpA, genom A. Lovisolo och N. Raggi, avvocati,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— Cyperns regering, genom A. Pantazi-Lambrou, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Aresu och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 mars 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17, 18.1 d, 21.1 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/17/EG av den 30 mars 2000 (EGT L 84, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Ecotrade SpA (nedan kallat Ecotrade) och Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (nedan kallat Agenzia), angående flera beskattningsbeslut om uppbörd av skatt som fattats av Azienda och som innebär en korrigering vad gäller mervärdesskatten av de skattedeklarationer som bolaget upprättat för räkenskapsåren 2000 och 2001.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Vad gäller avdragsrätten föreskrivs följande i artikel 17.1 och 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som 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 är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.”

4 Av artikel 17.6 i sjätte direktivet framgår att fram till dess att Europeiska unionens råd beslutar vilka utgifter som inte ska berättiga till avdrag för mervärdesskatt får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när sjätte direktivet trädde i kraft. Samtidigt preciseras att mervärdeskatt under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller representation. Enligt artikel 17.7 i direktivet får medlemsstaterna, med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i samma direktiv, av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet.

5 Enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28g i detta direktiv, är den betalningsskyldige för mervärdesskatt, vid omsättning inom landets territorium, den person till vilken tjänster som avses i bland annat artikel 28b C tillhandahålls, om tjänsterna utförs av en skattskyldig person som är etablerad utomlands. Artikel 28b C, som det hänvisas till, rör ”tillhandahållande av tjänster vid transport av varor inom gemenskapen”. Denna ordning, som för övrigt är tillämplig på andra tjänster, är allmänt känd under beteckningen omvänd skattskyldighet.

6 Vad gäller reglerna om utnyttjande av avdragsrätten under de omständigheter som beskrivs i föregående punkt föreskrivs i artikel 18.1 d i sjätte direktivet, i dess lydelse

enligt artikel 28f.2 i direktivet, att en skattskyldig person, för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag, ska iaktta de formregler som har fastställts av varje medlemsstat.

7 Artikel 18.2 och 18.3 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.”

8 Dessutom föreskrivs det flera skyldigheter för den skattskyldiga personen i artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i direktivet. En av dessa skyldigheter, som föreskrivs i artikel 22.2 a i sjätte direktivet, innebär att en skattskyldig person ska föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. Enligt en annan av dessa skyldigheter, som föreskrivs i artikel 22.4 a och b i sjätte direktivet, ska varje skattskyldig person inge en deklaration inom en fastställd tidsperiod, och deklarationen ska innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som ska tas ut och de avdrag som ska göras.

9 Slutligen har artikel 22.7 och 22.8 i sjätte direktivet följande lydelse:

”7. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att de som i enlighet med artikel 21.1 a och b anses skyldiga att betala skatten i stället för någon skattskyldig person som är etablerad utomlands … skall uppfylla ovanstående skyldigheter vad gäller deklaration och betalning.

8. Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.”

Den nationella lagstiftningen

10 I den italienska rättsordningen föreskrivs huvuddelen av de relevanta bestämmelserna om mervärdesskatt i dels presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 om införande och reglering av mervärdesskatt (ordinarie tillägg till GURI nr 292 av den 11 november 1972), som ändrats vid ett flertal tillfällen (nedan kallat presidentdekret nr 633/72), dels lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993 (GURI nr 203 av den 30 augusti 1993) (nedan kallat lagdekret nr 331/93).

11 I artikel 17 tredje stycket första meningen i presidentdekret nr 633/72 föreskrivs följande:

”Skyldigheter som uppstår när personer, som inte är hemmahörande i landet … tillhandahåller … tjänster inom landet skall fullgöras av i landet hemmahörande köpare eller tjänstemottagare som förvärvar … tjänsterna inom ramen för sin näringsverksamhet, konstnärliga verksamhet eller yrkesverksamhet.”

12 I artikel 19 första stycket i presidentdekret nr 633/72 föreskrivs följande:

”… 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.”

13 Artikel 23 i presidentdekret nr 633/72 har rubriken ”Bokföring av fakturor”. Enligt punkterna 1 och 2 i denna artikel ska den skattskyldiga personen inom femton dagar på ett särskilt konto bokföra utställda fakturor i löpande ordning och med angivelse av datumen för utställandet och på varje faktura ange uppgifter om löpnummer och datumet för utställandet, det skattepliktiga beloppet för transaktionen eller transaktionerna och skatt att betala, i separata poster för varje skattesats, köparens eller tjänstemottagarens fullständiga namn eller firma samt adress eller, om artikel 17.3 är tillämplig, säljarens eller tjänsteleverantörens fullständiga namn och adress.

14 Under rubriken ”Bokföring av inköp” föreskrivs i artikel 25.1 i presidentdekret nr 633/72 att den skattskyldiga personen ska ange löpnummer på fakturor och tullräkningar avseende varor och tjänster som förvärvats eller importerats inom ramen

för dennes näringsverksamhet, inbegripet de fakturor som utställts i enlighet med artikel 17.3, och bokföra dessa före det periodiska fastställandet av skatt att betala eller den årliga skattedeklarationen i vilken avdragsrätten avseende den aktuella skatten utnyttjas.

15 Av artikel 47.1 i lagdekret nr 331/93, med rubriken ”Bokföring av gemenskapsinterna transaktioner”, framgår att en faktura avseende särskilt tillhandahållande av tjänster i form av transport av varor inom gemenskapen och tjänster i anslutning därtill ska bokföras samma månad som den kom in eller senare, dock senast femton dagar efter det att den inkom, på det konto för utställda fakturor som avses i artikel 23.1 och 23.2 i presidentdekret nr 633/72 respektive på det inköpskonto som avses i artikel 25.1 i samma dekret, med angivelse av den månad som den inkom eller som den utställdes.

16 I artikel 57 första stycket första meningen i presidentdekret nr 633/72 föreskrivs slutligen följande:

”Beslut avseende korrigering och uppbörd av skatt … skall, vid äventyr av preklusion, meddelas före den 31 december det fjärde året efter det år som deklarationen lämnades in.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Ecotrade är ett aktiebolag som bildats enligt italiensk rätt och som är specialiserat på handel med granulerad masugnsslagg och andra beståndsdelar, särskilt syntetisk gips och aska, för tillverkning av cement.

18 Under räkenskapsåren 2000 och 2001 anlitade Ecotrade aktörer som inte var etablerade i Italien för transport av dessa material från Italien till andra medlemsstater i Europeiska gemenskapen. I de fakturor som dessa aktörer utställde för de tjänster som tillhandahållits Ecotrade betecknades tjänsterna som antingen ”befraktning av fartyg” eller ”transporter” (nedan kallad de aktuella transaktionerna). På fakturorna angavs emellertid inte mervärdesskattebeloppet och på vissa av fakturorna angavs det att transaktionerna var undantagna från skatteplikt.

19 Ecotrade ansåg följaktligen att de aktuella transaktionerna inte var mervärdesskattepliktiga. Bolaget bokförde således fakturorna avseende dessa transaktioner endast på inköpskontot och inte på kontot för utställda fakturor, utan angivande av mervärdesskatt. Mervärdesskatten på dessa transaktioner redovisades följaktligen inte i de skattedeklarationer som Ecotrade upprättade för räkenskapsåren 2000 och 2001.

20 Vid en kontroll som genomfördes under år 2004 fann Agenzia att de aktuella transaktionerna utgjorde sådana tjänster vid transport av varor inom gemenskapen som var mervärdesskattepliktiga och att de omfattades av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, vilket med undantag för en faktura inte har bestritts av Ecotrade. Agenzia konstaterade även att bolaget hade åsidosatt de krav avseende bokföring som föreskrevs i bestämmelserna om omvänd skattskyldighet genom att bokföra de aktuella fakturorna endast på inköpskontot och inte på kontot för utställda fakturor.

21 Genom flera beskattningsbeslut om uppbörd av mervärdesskatt korrigerade följaktligen Agenzia med avseende på mervärdesskatten de skattedeklarationer som upprättats av Ecotrade för räkenskapsåren 2000 och 2001. Enligt dessa beslut ålades bolaget att betala den skatt som inte deklarerats och som uppgick till sammanlagt cirka 321 000 euro och en sanktionsavgift på cirka 361 000 euro.

22 Agenzia fann därefter att Ecotrade hade förlorat sin rätt till avdrag för mervärdesskatt, på grund av att bolaget inte hade utnyttjat densamma inom fristen på två år från den tidpunkt då skattskyldigheten inträdde, i enlighet med artikel 19 första stycket andra meningen i presidentdekret nr 633/72. Skattemyndighetens frist för att uppbära mervärdesskatten på de aktuella tjänsterna hade emellertid inte löpt ut, eftersom beslut om korrigering och uppbörd av skatt enligt artikel 57 första stycket i nämnda dekret kan meddelas inom en frist på fyra år från inlämnandet av de skattedeklarationer som avser de omtvistade skatterna.

23 Ecotrade bestred de aktuella beskattningsbesluten genom flera överklaganden som inkom till Commissione tributaria provinciale di Genova den 13 februari 2005. För att motivera sin bokföringsmetod gjorde bolaget gällande att fakturorna avseende de aktuella transaktionerna hade bokförts i enlighet med gällande föreskrifter på inköpskontot men att dessa fakturor inte hade bokförts på kontot för utställda fakturor på grund av att transaktionerna felaktigt ansetts vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Denna felaktighet borde emellertid inte ha påverkat avdragsrätten, eftersom det inte hade uppstått någon skuld till skattemyndigheten. Följaktligen var ingen tidsmässig begränsning av avdragsrätten tillämplig i förevarande fall.

24 Agenzia gjorde vid den nationella domstolen gällande att Ecotrade själv borde ha ställt ut en faktura (självfakturering) avseende de aktuella transaktionerna, beräknat mervärdesskatten på transaktionerna, bokfört det på kontot för utställda fakturor och på inköpskontot, med påföljande gottskrivning av mervärdesskatten för avdrag för ingående mervärdesskatt. Enligt denna metod ska tjänstemottagaren i praktiken inte erlägga den utgående mervärdesskatten i den mån som den neutraliseras av den motsvarande ingående mervärdesskatten. Avdragsrätten måste dock utövas inom den föreskrivna fristen för att inte prekluderas. Ecotrade, som inte har följt det förfarande för bokföring som föreskrivs i de nationella bestämmelserna, är således skyldigt att betala mervärdesskatten, eftersom bolaget har förlorat rätten att göra avdrag för mervärdesskatten på grund av att preklusion inträtt.

25 Under dessa omständigheter beslutade Commissione tributaria provinciale di Genova att vilandeförklara målet och att till domstolen ställa följande tolkningsfrågor, som har samma lydelse i de två målen C-95/07 och C-96/07:

”1) Ska artiklarna 17, 21.1 och 22 i [sjätte direktivet] tolkas så att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, i förevarande fall artikel 19 i presidentdekret nr 633/72, som innebär att rätten till avdrag för den mervärdesskatt som en skattskyldig person ska betala inom ramen för sin näringsverksamhet måste utnyttjas inom en viss tid (två år) vid äventyr av att avdragsrätten annars förfaller, särskilt i fråga om situationer där skattskyldigheten avseende ett förvärv av en vara eller en tjänst inträder till följd av systemet för omvänd skattskyldighet som innebär att myndighetens frist (fyra år enligt artikel 57 i presidentdekret 633/72) för att uppbära skatten är längre än näringsidkarens frist för att utnyttja sin avdragsrätt, som förfaller när fristen löpt ut?

2) Ska artikel 18.1 d i [sjätte direktivet] tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, i vilken föreskrivs en frist (som endast gäller den skattskyldiga personen) för att utnyttja den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17 i samma direktiv – vilket föreskrivs i artikel 19 i presidentdekret nr 633/72 – i samband med att sådana ’regler’ som avses i artikel 18 i direktivet fastställs inom ramen för systemet för omvänd skattskyldighet, som regleras i artikel 17.3 samt i artiklarna 23 och 25 i presidentdekret nr 633/72?”

26 Domstolens ordförande beslutade den 27 april 2007 att förena målen C-95/07 och C-96/07 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Yttranden som har inkommit till domstolen

27 Ecotrade har gjort gällande att det i sjätte direktivet inte föreskrivs någon begränsning i tiden av avdragsrätten, eftersom hela mervärdesskattesystemet, som bygger på principen om skatteneutralitet, är utformat för att säkerställa att den skattskyldiga personen under alla omständigheter har denna grundläggande rättighet som utgör en del av hela mervärdesskattesystemet. Dessutom kan inte de nationella bestämmelser som är aktuella i målen vid den nationella domstolen berättigas genom åberopande av artiklarna 17.6, 17.7, 22.7 och 22.8 i nämnda direktiv, eftersom de inte är tillämpliga i målen vid den nationella domstolen.

28 Vad gäller de formregler som har fastställts av medlemsstaterna i enlighet med artikel 18.1 d i sjätte direktivet och som en skattskyldig person ska iaktta för att kunna utnyttja sin avdragsrätt inom ramen för bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, har Ecotrade gjort gällande att dessa formregler inte får vara oförenliga med proportionalitetsprincipen eller med det allmänna mervärdesskattesystemet. En tillämpning av dessa formregler kan följaktligen inte medföra att den skattskyldiga personen förlorar sin avdragsrätt. Under alla omständigheter är begränsningen av avdragsrätten i italiensk rätt inte proportionerlig, eftersom skattemyndighetens frist för att korrigera felaktiga deklarationer är längre än den skattskyldiga personens frist för att göra gällande sin avdragsrätt.

29 Den italienska och den cypriotiska regeringen har gjort gällande att fristen för utnyttjandet av avdragsrätten utgör en sådan formregel som medlemsstaterna kan fastställa enligt artiklarna 18.1 d, 18.3 och 22.8 i sjätte direktivet. Artikel 18 i sjätte direktivet innehåller inte någon bestämmelse som begränsar medlemsstaternsa utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av avdragsrättens begränsning i tiden. Enligt punkt 2 i nämnda artikel 18, i vilken det hänvisas till ”samma period”, ska avdragsrätten utnyttjas så snart som möjligt. Om en skattskyldig person inte har

utnyttjat sin avdragsrätt under denna period kan följaktligen medlemsstaterna enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet uppställa villkor för möjligheten att göra avdrag vid ett senare tillfälle.

30 Nämnda regeringar anser dessutom att myndighetens frist för att uppbära skatten av objektiva och praktiska skäl inte kan vara densamma som skattskyldiga personers frist för att utnyttja avdragsrätten. Myndigheten behöver nämligen tid efter det att skattedeklarationen har lämnats in för att kontrollera deklarationen och granska dess innehåll.

31 I övrigt har den italienska regeringen medgivit att medlemsstaterna ska iaktta effektivitetsprincipen på så sätt att det inte får bli omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten. Den anser emellertid att fristen på två år i detta hänseende är fullständigt godtagbar.

32 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att avdraget ska göras med beaktande av föreskrivna frister inom skatteområdet. Utnyttjandet av avdragsrätten kan följaktligen inte skjutas upp på obestämd tid. Kommissionen har härav dragit slutsatsen att fastställandet av preklusionsfrister för utnyttjandet av avdragsrätten inte är oförenligt med de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, såvida dessa frister inte är mindre förmånliga än de frister som föreskrivs för utnyttjandet av analoga rättigheter inom skatteområdet (likvärdighetsprincipen) och såvida de inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter enligt gemenskapens rättsordning (effektivitetsprincipen). Kommissionen anser att likvärdighetsprincipen har åsidosatts, eftersom det i de bestämmelser som är aktuella i målen vid den nationella domstolen föreskrivs att skattemyndigheten har en frist på fyra år för att genomföra korrigeringar och uppbära skatt, samtidigt som det föreskrivs en frist på endast två år för att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Vad gäller iakttagandet av effektivitetsprincipen har kommissionen påpekat att en tvåårig preskriptionsfrist för utnyttjandet av avdragsrätten av samma skäl riskerar att göra det orimligt svårt att utnyttja denna rättighet.

33 Kommissionen anser dessutom att det vore klart orimligt och oproportionerligt om den berörda medlemsstaten kunde bereda sig otillbörlig vinning på grundval av ett åsidosättande av bokföringsregler, även om medlemsstaten ska ges möjlighet att föreskriva lämpliga sanktioner med avseende på felaktigheter av detta slag.

34 För det fall domstolen anser att artikel 19 i presidentdekret nr 633/72 är oförenlig med sjätte direktivet har den cypriotiska regeringen gjort gällande att domens rättsverkningar ska vara begränsade till tiden efter det att domen meddelats.

Domstolens svar

35 Det ska inledningsvis konstateras att den nationella domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida artiklarna 17, 18.1 d, 21.1 och 22 i sjätte direktivet utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i målen vid den nationella domstolen och som, vid tillämpning av bestämmelser om omvänd skattskyldighet, innebär att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, för att inte prekluderas, måste utnyttjas inom en frist som är kortare än skattemyndighetens frist för att uppbära skatten.

36 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att tvisten vid den nationella domstolen huvudsakligen rör felaktigheter i Ecotrades bokföring, nämligen den omständigheten att de aktuella transaktionerna felaktigt endast bokförts på kontot för sådana inköp som är undantagna från mervärdesskatteplikt, och att bolagets skattedeklarationer avseende mervärdesskatt också var behäftade med ett sådant fel, vilket medförde att Agenzia korrigerade dessa deklarationer. En sådan situation skiljer sig klart från ett fall där en skattskyldig person med kännedom om en leverans skattepliktiga karaktär, på grund av senfärdighet eller oaktsamhet, underlåter att begära avdrag för ingående mervärdesskatt inom den frist som föreskrivs i de nationella bestämmelserna.

37 Enligt fast rättspraxis är det gemenskapsdomstolens uppgift att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten ska tolkas som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den nationella domstolen, även om den nationella domstolen inte har hänvisat till dessa upplysningar i sina frågor (se dom av den 2 februari 1994 i mål C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, kallat Clinique, REG 1994, s. I-317, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 15, s. I-13, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani, REG 2004, s. I-7573, punkt 38, och av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 25).

38 Den nationella domstolens frågor, som ska behandlas tillsammans, ska följaktligen omformuleras så att den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida, för det första, artiklarna 17, 18.2, 18.3 och 21.1 b i sjätte direktivet utgör hinder för dels införandet av en sådan preklusionsfrist för utnyttjandet av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som den som föreskrivs i de nationella bestämmelser som är aktuella i målen vid den nationella domstolen vid tillämpningen av bestämmelser om omvänd skattskyldighet (nedan kallad preklusionsfristen), och huruvida, för det andra, artiklarna 18.1 d och 22 i samma direktiv utgör hinder för ett förfarande för korrigering av skattedeklarationer och uppbörd av mervärdesskatt som innebär att en sådan felaktighet i bokföringen och deklarationen som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen medför en sanktion bestående i att avdragsrätten vid tillämpningen av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet förfaller (nedan kallat förfarandet för korrigering och uppbörd).

Preklusionsfristen

39 Det ska inledningsvis påpekas att en skattskyldig person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av tjänster kan åberopa den avdragsrätt som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet (se dom av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl, REG 2004, s. I-3303, punkt 37). Den rätt till avdrag som avses i artikel 17 är, enligt fast rättspraxis, nämligen en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas (dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 38).

40 Av fast rättspraxis framgår även att avdragsrätten ska utnyttjas omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkterna 15–17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 599, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, samt domarna i de ovannämnda målen Gabalfrisa m.fl., punkt 43, och Bockemühl, punkt 38).

41 Såsom framgår av lydelsen av artikel 18.2 i sjätte direktivet ska avdragsrätten i princip utnyttjas ”under samma period” som den inträder.

42 En skattskyldig person kan dock enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet ges rätt till avdrag, även om han inte har utnyttjat denna rätt under den period då rätten inträdde. I ett sådant fall ska emellertid den skattskyldiga personen, för att få göra avdrag, iaktta vissa regler som ska fastställas av medlemsstaterna.

43 Härav följer att medlemsstaterna kan uppställa krav på att avdragsrätten utnyttjas under antingen den period under vilken den inträdde eller en längre period, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas.

44 En möjlighet att utnyttja avdragsrätten som inte begränsas i tiden skulle dessutom stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en skattskyldig persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.

45 Domstolen kan följaktligen inte godta uppfattningen att avdragsrätten inte kan vara förenad med en preklusionsfrist.

46 Domstolen konstaterar även att en preklusionsfrist, som innebär att en skattskyldig 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 bestämmelserna i sjätte direktivet, 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 gemenskapsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (se dom av den 27 februari 2003 i mål C-327/00, Santex, REG 2003, s. I-1877, punkt 55, och av den 11 oktober 2007 i mål C-241/06, Lämmerzahl, REG 2007, s. I-8415, punkt 52).

47 Vad gäller likvärdighetsprincipen framgår det inte av handlingarna i målet att den preklusionsfrist som föreskrivs i artikel 19 första stycket i presidentdekret nr 633/72 inte är förenlig med denna princip, vilket för övrigt inte heller har gjorts gällande vid domstolen.

48 Vad gäller effektivitetsprincipen medför inte en sådan preklusionsfrist på två år, som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen, i sig att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 18.2 i sjätte direktivet kan kräva att den skattskyldiga personen ska utnyttja sin avdragsrätt under samma period som rättigheten inträdde.

49 Domstolen ska även pröva huruvida den omständigheten, att skattemyndighetens frist för att uppbära mervärdesskatt, enligt de nationella bestämmelserna, är längre än de skattskyldiga personernas frist för att begära avdrag för mervärdesskatt, föranleder en annan bedömning.

50 Skattemyndigheten får kännedom om de uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som ska tas ut och de avdrag som ska göras först när den erhåller den

skattskyldiga personens skattedeklaration. Om en skattedeklaration är felaktig eller ofullständig är det först vid denna tidpunkt som skattemyndigheten kan korrigera deklarationen och i förekommande fall uppbära obetald skatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 1998 i mål C-85/97, SFI, REG 1998, s. I-7447, punkt 32).

51 Skattemyndighetens situation kan följaktligen inte jämföras med den skattskyldiga personens situation (domen i det ovannämnda målet SFI, punkt 32). Såsom domstolen redan har fastställt strider det inte mot likhetsprincipen att skattemyndigheternas preklusionsfrist börjar löpa från ett datum som är senare än den tidpunkt då den skattskyldiga personens preklusionsfrist för utövandet av hans avdragsrätt börjar löpa (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet SFI, punkt 33).

52 En sådan preklusionsfrist som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen innebär följaktligen inte att det blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten endast på grund av att skattemyndighetens frist för att uppbära obetald mervärdesskatt är längre än den skattskyldiga personens frist för att utnyttja en sådan rättighet.

53 Den omständigheten att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet är tillämpliga, såsom i målen vid den nationella domstolen, föranleder inte någon annan bedömning. Punkterna 2 och 3 i artikel 18 i sjätte direktivet är nämligen även tillämpliga på sådana bestämmelser. Detta framgår tydligt av lydelsen i dessa punkter, i vilka det i båda fallen uttryckligen hänvisas till artikelns punkt 1 vars stycke d avser en situation med omvänd skattskyldighet.

54 Av vad som anförts följer att den nationella domstolen ska ges följande svar. Artiklarna 17, 18.2, 18.3 och 21.1 b i sjätte direktivet utgör inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs en sådan preklusionsfrist för utnyttjandet av avdragsrätten som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen, under

förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas. Den omständigheten att skattemyndighetens frist för att uppbära obetald mervärdesskatt är längre än de skattskyldiga personernas frist för att utnyttja sin avdragsrätt innebär inte i sig att effektivitetsprincipen är åsidosatt.

Förfarandet för korrigering och uppbörd

55 Domstolen ska pröva huruvida sjätte direktivet utgör hinder för ett förfarande för korrigering och uppbörd som innebär att en felaktighet i bokföringen – som, såsom det anges i punkt 36 i förevarande dom, består i att de aktuella transaktionerna felaktigt endast har bokförts på kontot för inköp utan angivande av mervärdesskatt, vilken felaktighet även förekom i Ecotrades skattedeklarationer – medför att avdragsrätten upphör vid tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.

56 Enligt de bestämmelser om omvänd skattskyldighet som har införts genom artikel 21.1 b i sjätte direktivet var Ecotrade, i egenskap av den person till vilken tjänster utförts av en skattskyldig person som är etablerad utomlands, betalningsskyldig för mervärdesskatten på de genomförda transaktionerna, det vill säga den ingående mervärdesskatten, samtidigt som bolaget i princip kunde dra av exakt samma skatt, varför inget belopp skulle betalas in till skattemyndigheten.

57 När bestämmelserna om omvänd skattskyldighet ska tillämpas såsom i målen vid den nationella domstolen innebär artikel 18.1 d i sjätte direktivet att medlemsstaterna kan fastställa formregler som en skattskyldig person ska iaktta för att kunna utnyttja sin avdragsrätt.

58 Det följer av en sådan formregel, som införts i italiensk rätt genom artikel 47.1 i lagdekret nr 331/93, att Ecotrade självt borde ha utställt en faktura avseende de aktuella transaktionerna och ha bokfört denna faktura och den faktura som utställts av den aktuelle tjänsteleverantören, på kontot för utställda fakturor respektive på inköpskontot, vilket skulle ha inneburit att Ecotrade skulle ha haft rätt till avdrag för mervärdesskatt med ett belopp motsvarande just det skattebelopp som det var skyldigt att betala.

59 Enligt artikel 22.2 och 22.4 i sjätte direktivet ska dessutom varje skattskyldig person föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten samt inge en deklaration som ska innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som ska tas ut och de avdrag som ska göras. För att säkerställa att varje skattskyldig person uppfyller dessa skyldigheter kan medlemsstaterna enligt artikel 22.7 i samma direktiv vidta nödvändiga åtgärder i detta syfte, inbegripet i fall som avser omvänd skattskyldighet.

60 Målen vid den nationella domstolen rör emellertid Ecotrades åsidosättande av dels bolagets skyldigheter enligt de formregler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna med tillämpning av artikel 18.1 d i sjätte direktivet, dels bolagets skyldigheter vad gäller bokföring och deklaration som följer av artikel 22.2 respektive 22.4 i samma direktiv (nedan kallat åsidosättandet av bokföringsskyldigheten).

61 Domstolen ska följaktligen pröva huruvida det är tillåtet att neka avdragsrätt på grund av ett sådant åsidosättande, vid tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.

62 Vad gäller de skyldigheter som följer av artikel 18.1 d i sjätte direktivet föreskrivs visserligen i denna bestämmelse att medlemsstaterna får fastställa formregler för

utnyttjandet av avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet. Om en skattskyldig person åsidosätter dessa regler kan emellertid inte detta åsidosättande medföra att den skattskyldiga personen förlorar sin avdragsrätt.

63 Eftersom det är obestridligt att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet var tillämpliga i målen vid den nationella domstolen, ska nämligen den ingående mervärdesskatten få dras av, enligt principen om skatteneutralitet, när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se analogt dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 31).

64 Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den skattskyldiga personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av den aktuella tjänsten, kan den följaktligen inte uppställa sådana ytterligare villkor för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för denna skatt som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte blir utnyttjad (se domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 51).

65 Detsamma gäller i fråga om artikel 22.7 och 22.8 i sjätte direktivet enligt vilken medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att skattskyldiga personer uppfyller sina skyldigheter vad gäller deklaration och betalning eller införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt.

66 Enligt dessa bestämmelser får nämligen medlemsstaterna visserligen vidta vissa åtgärder, men dessa får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som anges i föregående punkt. Sådana åtgärder får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatten – som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom

gemenskapslagstiftningen på området – systematiskt äventyras (se dom 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 47, och domen i det ovannämnda målet Gabalfrisa m.fl., punkt 52).

67 Ett sådant förfarande för korrigering och uppbörd, som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen och som innebär att en skattskyldig persons åsidosättande av skyldigheterna avseende bokföring och deklaration medför att avdragsrätten förfaller, går klart utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att säkerställa ett korrekt fullgörande av sådana skyldigheter i den mening som avses i artikel 22.7 i sjätte direktivet, då gemenskapsrätten inte utgör hinder för att medlemsstaterna för åsidosättande av nämnda skyldigheter, i förekommande fall, föreskriver sanktioner i form av böter eller sanktionsavgifter som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad.

68 Nämnda förfarande går även utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av undandragande av skatt i den mening som avses i artikel 22.8 i sjätte direktivet, eftersom förfarandet kan medföra att avdragsrätten förfaller om skattemyndigheten korrigerar en deklaration först efter det att den skattskyldiga personens frist för att göra avdrag löpt ut (se analogt domen i det ovannämnda målet Gabalfrisa m.fl., punkterna 53 och 54).

69 Ett sådant förfarande för korrigering och uppbörd kan inte heller berättigas med stöd av artikel 17.6 och 17.7 i sjätte direktivet. Dessa två bestämmelser ska nämligen inte tillämpas i en sådan situation som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen, eftersom de rör själva förekomsten av avdragsrätten och inte reglerna om utnyttjandet av denna rättighet. Nämnda artikel 17.6 ska endast tillämpas på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller representation, och det står klart att det inte är fråga om sådana utgifter i målen vid den nationella domstolen. Vad gäller medlemsstaternas möjlighet enligt nämnda artikel 17.7, är det tillräckligt att konstatera att medlemsstaterna kan åberopa denna bestämmelse endast efter sådant föregående samråd som föreskrivs i artikel 29

i samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkterna 61–63, och av den 14 september 2006 i mål C-228/05, Stradasfalti, REG 2006, s. I-8391, punkt 29), vilket Republiken Italien enligt handlingarna i målet inte har genomfört.

70 Vidare framgår det inte av besluten om att begära förhandsavgörande att Ecotrades åsidosättande av sin bokföringsskyldighet beror på att bolaget agerade i ond tro eller i syfte att undandra skatt, vilket inte heller har gjorts gällande vid domstolen.

71 Under alla omständigheter är en skattskyldig persons goda tro av betydelse för svaret till den nationella domstolen endast såvida den skattskyldiga personens agerande medför en risk för att den berörda medlemsstaten förlorar skatteintäkter (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Collée, punkterna 35 och 36). Ett sådant åsidosättande av bokföringsskyldigheten som det som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen kan emellertid inte anses medföra en risk för förlust av skatteintäkter, eftersom, såsom det erinrats om i punkt 56 i förevarande dom, det vid tillämpningen av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i princip inte ska betalas in något belopp till skattemyndigheten. Ett sådant åsidosättande kan därför inte heller likställas vare sig med en transaktion som innebär skatteundandragande eller ett missbruk av gemenskapsbestämmelser, eftersom åsidosättandet inte har skett i syfte att erhålla en otillbörlig fördel i skattehänseende (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 39).

72 Av vad som anförts följer att den nationella domstolen ska ges följande svar. Artiklarna 18.1 d och 22 i sjätte direktivet utgör hinder för ett förfarande för korrigering och uppbörd som innebär att ett åsidosättande, som det som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen, av dels skyldigheter enligt de formregler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna med tillämpning av nämnda artikel 18.1 d, dels de

skyldigheter vad gäller bokföring och deklaration som följer av nämnda artikel 22.2 respektive 22.4, medför att avdragsrätten förfaller vid tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.

73 Med hänsyn till svaret i punkt 54 i förevarande dom saknas anledning att pröva den cypriotiska regeringens yrkande om att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

74 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 (tredje avdelningen) följande:

1) Artiklarna 17, 18.2, 18.3 och 21.1 b 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/17/EG av den 30 mars 2000, utgör inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs en sådan preklusionsfrist för utnyttjandet av avdragsrätten som den som är aktuell i målen vid den nationella domstolen, under förutsättning att

likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas. Den omständigheten att skattemyndighetens frist för att uppbära obetald mervärdesskatt är längre än de skattskyldiga personernas frist för att utnyttja sin avdragsrätt innebär inte i sig att effektivitetsprincipen är åsidosatt.

2) **Artiklarna 18.1 d och 22 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2000/17, utgör emellertid hinder för ett förfarande för korrigering av deklarationer och uppbörd av mervärdesskatt som innebär att ett åsidosättande, som det som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen, av dels skyldigheter enligt de formregler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna med tillämpning av nämnda artikel 18.1 d, dels de skyldigheter vad gäller bokföring och deklaration som följer av nämnda artikel 22.2 respektive 22.4, medför att avdragsrätten förfaller vid tillämpning av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet.**

Underskrifter