FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

föredraget den 7 oktober 1999 *

1. Genom ett antal identiska beslut har Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña begärt att domstolen skall uttala sig om tolkningen av artikel 17 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 [1] (nedan kallat direktivet).

Närmare bestämt har domstolen ombetts att klargöra huruvida det strider mot ovannämnda bestämmelse att det i nationell lagstiftning, som den spanska, föreskrivs att ett företag har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som det har betalat i samband med utgifter det haft innan det inledde sin näringsverksamhet endast om det har uppfyllt två krav, nämligen att företaget skall lämna in en anmälan till skattemyndigheten innan det har dessa utgifter och att det inte får förflyta mer än ett år mellan tidpunkten då anmälan lämnas in och då närings- eller yrkesverksamheten inleds.

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

I artikel 17 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter regleras avdragsrättens inträde och räckvidd. I artikel 17.1 och 17.2 a föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

3. I direktivets artikel 22.1, med rubriken Skyldigheter enligt det inhemska systemet, föreskrivs att "Varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör" och i artikel 22.8 att "medlemsstaterna får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk".

Nationella bestämmelser

4. I målet vid den nationella domstolen är det omtvistat huruvida artikel 111 i den spanska lagen 37/1992 av den 28 december om mervärdesskatt, i sin ändrade lydelse enligt lag 13/1996 av den 30 december,[2] är förenlig med direktivet. Enligt denna bestämmelse kan näringsidkare eller förvärvsarbetande dra av skatten för tiden innan närings- eller yrkesverksamheten inleddes från och med den tidpunkt då de faktiskt har inlett denna eller en annan verksamhet, förutsatt att rätten att dra av denna skatt inte har upphört därför att fristen enligt artikel 100 i denna lag har löpt ut (fem år). Enligt artikel 111.3 anses verksamheten inledas vid den tidpunkt då den skattskyldige (näringsidkare eller förvärvsarbetande) börjar att regelbundet tillhandahålla de varor eller tjänster som är föremål för hans närings- eller yrkesverksamhet.

Dessutom föreskrivs i artikel 111.5 att de näringsidkare eller förvärvsarbetande som begär avdrag för skatten för tiden innan de har inlett sin verksamhet, oavsett vad som föreskrivs i punkt 1, skall uppfylla följande två krav:

a) De skall ha lämnat in en anmälan innan de betalar skatten och innan de inleder sin närings- eller yrkesverksamhet.

b) De skall inleda verksamheten inom ett år från det att de har lämnat in anmälan. Skattemyndigheten kan emellertid förlänga denna frist med ett år när detta är berättigat med hänsyn till den framtida verksamhetens art eller omständigheterna i samband med att verksamheten inleds.

När dessa krav inte är uppfyllda tillämpas de allmänna bestämmelserna, enligt vilka skatten inte kan dras av förrän närings- eller yrkesverksamheten faktiskt inleds. Ovannämnda artikel, som är mera gynnsam än de allmänna bestämmelserna, är i alla händelser inte tillämplig på avdrag för skatten på fastighetsförvärv. I detta fall inträder avdragsrätten först vid den tidpunkt då ifrågavarande ekonomiska verksamhet faktiskt inleds.

5. I de bestämmelser som har införts genom den nya lagen år 1996 fastställs alltså två

2 — *BOE* nr 315 av den 31 december 1996.

möjligheter för den skattskyldige. För det första, och som en allmän regel, föreskrivs det att skatten för tiden innan yrkes- eller näringsverksamheten har inletts kan dras av endast från och med den tidpunkt då denna faktiskt börjar att utövas. För det andra, och som ett undantag till den allmänna regeln, är det tillåtet att göra avdrag före och vid verksamhetens inledande, förutsatt att de två ovannämnda kraven är uppfyllda. Av dessa bestämmelser framgår det alltså att avdragsrätten kan skjutas upp i förhållande till den tidpunkt då skattskyldigheten inträder, vilket är fallet när ett år har förflutit utan att det har lämnats in en ansökan om förlängning eller, om detta har skett, när skattemyndigheten beslutar att avslå denna ansökan. När den skattskyldige inte tillhandahåller skattepliktiga varor eller tjänster, finns det å andra sidan i princip ingen rätt att dra av skatten för utgifter i samband med "förberedande" verksamhet eller verksamhet med anknytning till huvudverksamheten.

Bakgrund och tolkningsfråga

6. De sökande i målen vid den nationella domstolen är företag eller förvärvsarbetande med säte eller hemvist i Spanien. [3] På grund av att dessa sökande inte hade uppfyllt kraven i artikel 111 i lag 37/1992, i dess ändrade lydelse enligt lag 13/1996, vägrades de avdrag för den mervärdesskatt som de hade betalat för transaktioner som de hade genomfört innan de inledde sin verksamhet, som ofta avsåg bygg- och anläggningsarbeten. Skattemyndighetens avslag grundade sig i vissa fall på det faktum att de skattskyldiga inte faktiskt hade inlett yrkes- eller näringsverksamheten inom den längsta fristen på ett år från inlämnandet av den anmälan som anges i lagen, i andra fall på att de sökande inte hade lämnat in en ansökan om förlängning i enlighet med lagen, eller på att de hade fått avslag på sin ansökan. De berörda företagen överklagade Administración Tributarias beslut till Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, och gjorde härvid gällande att den nationella lagstiftningen är oförenlig med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, eftersom de på grund av dessa bestämmelser vägras den avdragsrätt som medges genom artikel 17 i direktivet.

7. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña beslutade därför att ställa följande, för alla mål gemensamma, tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Är det — vad gäller den mervärdesskatt som en skattskyldig skall betala innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna — möjligt att anse att den beskrivning av avdraget för den betalda mervärdesskatten som görs i artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 möjliggör att avdragets användning, för att förebygga fusk, görs beroende av att vissa krav är uppfyllda som utgörs av att det lämnas in en uttrycklig ansökan innan skatten betalas och före inledandet av de skattepliktiga transaktio-

3 — Med undantag för sökandebolaget i mål C-147/98, Bungy Fun Germany GBDR, som har sitt säte i Ochensfurt i Tyskland.

nerna, som skall börja genomföras regelbundet inom en fastställd frist från det att ansökan inlämnats, varvid underlåtenheten att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten åtminstone skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna börjar äga rum regelbundet?"

8. På grund av likheten mellan tvistefrågorna beslutade domstolens ordförande den 8 maj 1998 att med stöd av artikel 43 i rättegångsreglerna förena målen vad avser skriftligt förfarande och senare dom.

Om tillåtlighet

9. Innan jag gör en ingående undersökning av den tolkningsfråga som Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña har ställt till domstolen är det nödvändigt att undersöka om detta organ kan anses vara en "nationell domstol" i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG). På domstolens uttryckliga begäran har de sökande parterna i målet vid den nationella domstolen, kommissionen och den spanska regeringen besvarat denna fråga jakande. Medan de förstnämnda inte har motiverat sitt svar har kommissionen uttryckligen anslutit sig till det jakande svar som Tribunal Económico-Administrativo Central har formulerat i ett beslut av den 29 mars 1990. Emellertid är det viktigt att precisera att just de krav som orsakar större problem, nämligen kraven på oberoende och organets ställning som tredje man i förhållande till den verkställande makten inte beaktas i detta beslut och följaktligen inte heller i kommissionens yttrande, trots att flera av de rättsliga krav som domstolen har fastställt anges, särskilt att organet skall vara upprättat enligt lag, att det skall ha en varaktighet, att dess avgöranden skall ha tvingande karaktär, att förfarandet skall vara kontradiktoriskt och att rättsregler skall tillämpas. Den spanska regeringen har i ett långt yttrande redogjort för det system genom vilket Administración Tributarias beslut kontrolleras genom "ekonomiska-administrativa klagomål" samt för spanska "ekonomiska-administrativa domstolars" sammansättning och funktion och drar den slutsatsen att dessa domstolar skall betraktas som "domstolar" i den mening som avses i artikel 177 i EG-fördraget, på grund av att alla de krav som domstolen har angivit är uppfyllda i förevarande fall. Det är emellertid nödvändigt att betona att den spanska regeringen i sitt yttrande inte heller återger något lagrum som skulle garantera de ekonomiska-administrativa domstolarnas oberoende i förhållande till den verkställande makten.

10. Först skall jag påpeka att jag inte är övertygad om den ståndpunkt som de ovannämnda parterna i målet vid den nationella domstolen och de medverkande parterna har intagit. Särskilt anser jag att det finns anledning att allvarligt tvivla på organets oberoende och ställning som tredje man i förhållande till den verkställande makten och på iakttagandet av den kontradiktoriska principen.

11. I detta avseende vill jag framför allt erinra om att begreppet "domstol" som är

behörig att ställa tolkningsfrågor till EG-domstolen har en självständig betydelse i förhållande till de definitioner av begreppet som görs i de nationella rättsordningarna. Detta krävs nämligen för att gemenskapsrätten skall kunna tillämpas på ett enhetligt sätt. För att bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget är det i enlighet med fast rättspraxis nödvändigt att beakta flera omständigheter, bland dem om organet är upprättat enligt lag, dess varaktighet, den tvingande karaktären av dess avgöranden, om förfarandet är kontradiktoriskt, organets tillämpning av rättsregler samt om det uppfyller krav på ställning som tredje man i förhållande till den verkställande makten och på oberoende. [4]

12. Vad detta fall beträffar anser jag inte att det finns anledning att ifrågasätta det faktum att Tribunal Económico-Administrativo Regional i enlighet med den relevanta spanska lagstiftningen [5] är upprättat enligt lag och utgör ett permanent organ, som det tillkommer att pröva klagomål från enskilda mot de beslut som har fattats av organ som sorterar under skattemyndigheten. Dessutom har den en skyldighet att ingripa. För att kunna överklaga skattemyndighetens beslut till den allmänna förvaltningsdomstolen [6] är det nödvändigt att först anföra besvär hos de ekonomiska-administrativa domstolarna. Det är obestridligt att organet i fråga beslutar med tillämpning av rättsliga bestämmelser, i enlighet med artiklarna 1, 38, 44 och 102 i RPEA.

13. Å andra sidan råder det vissa tvivel beträffande organets oberoende och dess ställning som tredje man i förhållande till den verkställande makten, liksom beträffande förfarandets kontradiktoriska art. [7] Bedömningen av om nyssnämnda krav föreligger har uppenbarligen en avgörande betydelse. Det är faktiskt uppenbart att det inte är tillräckligt att kraven på varaktighet, att organet skall vara upprättat enligt lag och att man måste vända sig till just detta organ är uppfyllda, när det skall skiljas mellan en förvaltningsmyndighet och en domstol. [8]

14. Jag anser att det lämpligtvis här nedan först och främst skall upplysas om att Tribunal Económico-Administrativo Central själv i sitt ovannämnda beslut medger att det "kanske är mera kontroversiellt" huruvida kravet på att förfarandet skall vara kontradiktoriskt är uppfyllt i detta mål, för att sedan fastställa "att det i

4 — Se bland annat dom av den 30 juni 1966 i mål 61/65, Vaassen-Göbbels (REG 1966, s. 407; svensk specialutgåva, volym 1, s. 263), av den 14 december 1971 i mål 43/71, Politi (REG 1971, s. 1039), av den 11 juni 1987 i mål 14/86, Pretore di Salò mot x (REG 1987, s. 2545; svensk specialutgåva, volym 9, s. 111), punkt 7, av den 30 mars 1993 i mål C-24/92, Corbiau (REG 1993, s. I-1277; svensk specialutgåva, volym 14), punkt 15, av den 19 oktober 1995 i mål C-111/94, Job Centre (REG 1995, s. I-3361), punkt 9, av den 12 december 1996 i de förenade målen C-74/95 och C-129/95, (Brottmål mot) x (REG 1996, s. I-6609), punkt 18, av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult (REG 1997, s. I-4961), punkt 23, av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-9/97 och C-118/97, Jokela och Pitkäranta (REG 1998, s. I-6267), av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film (REG 1998, s. I-7023), punkt 14, och av den 2 mars 1999 i mål C-416/96, Eddline El-Yassini (REG 1999, s. I-1209), punkt 17.

5 — Ley 230/1963 av den 28 december 1963 (Ley General Tributaria, *BOE* av den 31 december 1963); Real Decreto Legislativo nº 2795/1980 av den 12 december 1980, por el que se articula la Ley nº 39/1980 de 5 de julio, de Bases sobre Procedimento Económico-Administrativo (*BOE* av den 30 december 1980); Real Decreto nº 391/1996 av den 1 mars, por el que se aprueba el Reglamiento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (*BOE* av den 23 mars 1996, nedan kallad RPEA).

6 — Se artikel 163 i Ley General Tributaria och artikel 23 i Real Decreto Legislativo nr 2795/1980.

7 — I detta avseende vill jag erinra om att generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer redan har uttryckt sådana tvivel i sitt förslag till avgörande av den 18 juni 1996 i de förenade målen C-74/95 och C-129/95, (Brottmål mot) x (REG 1996, s. I-6609), fotnot 5, liksom i volymen *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, s. 81 ff.

8 — I sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Corbiau (punkt 16) har generaladvokat Darmon påpekat följande: "Såvida det inte medges att vilket administrativt organ som helst kan ställa en tolkningsfråga till domstolen, något som artikel 177 syftar till att förhindra."

artikel 177 i Romfördraget inte ställs upp ett absolut krav på att förfarandet i egentlig mening skall vara kontradiktoriskt för att det skall vara möjligt att överklaga till domstolen". Det är riktigt att det faktum att förfarandet inte är kontradiktoriskt enligt några aktuella avgöranden från domstolen inte är avgörande *per se* för att vägra beteckna det hänskjutande organet som domstol. [9] I de fall där domstolen har tagit upp tolkningsfrågor som har sitt ursprung i förenklade förfaranden där svaranden inte yttrar sig har den emellertid varit mycket noga med att kräva att det dömande organet skall ha en hög grad av opartiskhet och oberoende för att denna brist skall vara kompenserad. [10] I alla händelser anser jag att förfarandet vid de ekonomiska-administrativa domstolarna enligt RPEA endast delvis kan betecknas som kontradiktoriskt för de berördas del. Dessa har faktiskt möjlighet att avge yttranden och anföra bevis till stöd för sin uppfattning (artikel 90 i RPEA), liksom att begära offentlig förhandling (artikel 97 i RPEA). Emellertid har domstolen enligt vad som uttryckligen fastställs i nämnda lag (artikel 97.2 i RPEA) friheten att bevilja eller avslå denna begäran, utan att den berörde har rätt att överklaga dess avgörande.

15. När jag nu övergår till att behandla kravet på oberoende, är det nödvändigt att börja med att erinra om att domstolen vid flera tillfällen har upprepat att "ett mål, (...) enligt artikel 177 endast kan anhängiggöras vid domstolen av ett organ eller en myndighet som har att under fullständig oavhängighet fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett domstolsavgörande". [11] Nu anser jag att det av bestämmelserna om ekonomiska-administrativa domstolars sammansättning och funktion inte framgår att dessa handlar med en fullständig garanti om oberoende och om en ställning som tredje man i förhållande till den verkställande makten — som är nödvändig just på grund av att de "strukturellt" är så nära knutna till skattemyndigheten — när de prövar en skattskyldigs klagomål mot skattemyndighetens avgöranden.

16. I detta avseende vill jag framför allt betona att Tribunal Económico-Administrativo, som den spanska regeringen själv medger, inte formellt ingår i domstolsorganisationen, utan att den strukturellt sorterar under ekonomi- och finansministeriet (Ministerio de Economía y Hacienda), det vill säga, den myndighet vars beslut har överklagats av de skattskyldiga vid denna domstol. Vad organets sammansättning beträffar är ordföranden och ledamöterna vid Tribunal Económico-Administrativo tjänstemän vid skattemyndigheten och har utnämnts av ministern. [12] Enligt artikel 16.5 i RPEA är denne sistnämnde också behörig att avsätta dem, en behörighet som för övrigt inte tycks vara begränsad till

9 — Jag hänför mig särskilt till domen i det ovannämnda målet Dorsch Consult, där domstolen har begränsat sig till att fastställa att "kravet på ett kontradiktoriskt förfarande inte är något absolut kriterium", för att avvisa den slutsats kommissionen har dragit av sitt påstående att den nationella domstolen "enligt eget angivande inte tillämpar något kontradiktoriskt förfarande". Detta påstående, som inte verkar vara motiverat utgående från det målet, väcker i själva verket en viss förvirring om hänsyn tas till att domstolen tidigare hade förklarat att det är tillåtet att ställa tolkningsfrågor i förfaranden som inte inledningsvis, utan vid en (ibland eventuell) senare tidpunkt, är kontradiktoriska (se de ovannämnda domarna i målen Politi och Pretore di Salò mot X, liksom dom av den 28 juni 1978 i mål 70/77, Simmenthal (REG 1978, s. 1453), och av den 21 april 1988 i mål 338/85, Pardini (REG 1988, s. 2041).

10 — Se de domar som har angivits i föregående fotnot och särskilt domen i målet Pretore di Salò mot X, punkt 7, liksom generaladvokat Darmons förslag till avgörande i det ovannämnda målet Corbiau, punkterna 7—10. Det bör dessutom påpekas att den spanska regeringen själv i sitt yttrande har betonat sambandet mellan förfarandets kontradiktoriska beskaffenhet och det dömande organets oberoende.

11 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet (Brottmål mot) X, punkt 18.

12 — Funktionen som justitiesekreterare innehas av en statsadvokat (Abogado del Estado), med samma rösträtt som ordföranden och ledamöterna (artikel 16.1 och 16.7 i RPEA).

klara fall som uttryckligen är fastställda i lagen. Det kan alltså inte påstås att bestämmelserna om organets funktion garanterar ledamöterna vid Tribunal Económico Administrativo oavsättlighet. Mot bakgrund av dessa omständigheter tycks det åtminstone tvivelaktigt om Tribunal Económico Administrativo skulle ha ett oberoende som kan fungera som en garanti mot ingripanden och otillbörliga påtryckningar från den verkställande makten.

17. Det skall sedan påpekas att det inte är möjligt att dra den slutsatsen att det finns en tillräcklig garanti för opartiskhet av den omständigheten som i själva verket är den enda omständighet som den spanska regeringen åberopar till stöd för sin uppfattning att det i artikel 90 i Ley General Tributaria föreskrivs att olika och formellt åtskilda organ inom skattemyndigheten skall anförtros de funktioner som omfattar handläggning, betalning och uppbörd, å ena sidan, och avgörandet av klagomål mot denna handläggning, å andra sidan. Den spanska regeringens krav på att de ekonomiska-administrativa domstolarna skall vara "hierarkiskt och funktionellt" oberoende av de organ som handlägger skatteärenden medger långtifrån att dessa sistnämnda betecknas "domstolar" utan bekräftar endast intrycket att det definitivt är fråga om en avdelning inom skattemyndigheten, som särskilt skall uttala sig om legitimiteten hos administrativa organs avgöranden.

Trots att den spanska regeringen, som jag redan har sagt, har dragit en annan slutsats tycks den å andra sidan dela denna uppfattning när den i sin svarsskrivelse påpekar att förfarandet för "ekonomiska-administrativa överklaganden", som den betecknar som "administrativa besvär", utgör ett "förfarande för omprövning" av det överklagade beslutet, som den anser huvudsakligen kännetecknas av att det behöriga organet får kontrollera alla de frågor som tas upp under "handläggningsgången", *inklusive frågor som inte har ställts av enskilda berörda.* [13] Det är alltså uppenbarligen fråga om en funktion som visserligen kan betecknas som "rättstillämpning" i uttryckets vidare bemärkelse, eftersom de som berörs av myndighetens åtgärder därigenom får ett medel att lösa tvister om hur gällande rätt skall tillämpas, utan att det för den skull i det aktuella fallet alls kan bli tal om att det därvid skulle handla om utövning av dömande makt. Det undersökta systemet har i själva verket de utmärkande egenskaperna för administrativa besvär för överklagande, och därjämte föreligger en allmän behörighet att ta tillbaka ogiltiga beslut, som i detta fall kommer till uttryck genom skattemyndighetens behörighet att upphäva ogiltiga administrativa beslut, även i brist på en uttrycklig ansökan från beslutets enskilde adressat. Det är uppenbart att en sådan behörighet å andra sidan inte skulle kunna tillerkännas en domstol, vars möjligheter att ingripa begränsas genom principen om att det skall föreligga ett samband mellan yrkande och dom.

18. Utöver detta skall det tilläggas att de ekonomiska-administrativa domstolarnas beslut i princip alltid kan överklagas (ome-

13 — Se artikel 17 i Real Decreto Legislativo 2795/1980 och artikel 40 i RPEA. Det bör påpekas att den enskilde betecknas som "berörd" ("interesado") och inte som "part" i de bestämmelser där det ekonomiska-administrativa förfarandet regleras.

delbart eller också när Tribunal Económico-Administrativo Central har avkunnat dom) till administrativa domstolar. [14] Ekonomiska-administrativa överklaganden uppfyller alltså den funktion som är typisk för administrativa besvär, nämligen att ge skattemyndigheten möjlighet att avkunna ett slutligt avgörande, även när den tillämpar ett kontradiktoriskt förfarande för de berörda. Detta är endast ytterligare ett uttryck för den administrativa funktionen, som är av ett senare datum och mera utvecklad än tidigare uttryck för denna funktion, som varit föremål för överklagande. Avgörandet, som får en slutlig karaktär när enskildas möjligheter till administrativa besvär har tömts ut, kan alltså överklagas till administrativa domstolar. [15] I enlighet med artikel 23 i ovannämnda Real Decreto Legislativo 2795/1980 och artiklarna 64 och 104 i RPEA är därutöver de organ som prövar ekonomiska-administrativa överklaganden inte skyldiga att undersöka innehållet i överklaganden från "berörda". I dessa bestämmelser fastställs faktiskt att de ekonomiska-administrativa domstolarna anses ha ogillat ett överklagande om de inte har avkunnat dom inom ett år från att det framställts och att den enskilde från och med denna tidpunkt följaktligen kan vända sig till den allmänna förvaltningsdomstolen. Jag anser att en sådan omständighet innebär ytterligare en bekräftelse på att de ifrågavarande organens verksamhet bör anses vara inbegripen i en funktion, som snarare är typiskt administrativ än att den handlar om utövande av dömande makt. Dessutom gör artikel 4.1.3a i Real Decreto Legislativo 2795/1980 det möjligt för Tribunal Económico-Administrativo Central att hänskjuta beslutsfattandet i ett mål som den anser vara särskilt betydande eller som uppgår till ett särskilt högt belopp till finansministeriet. Om det beaktas att Tribunal Económico-Aministrativo Central är ett organ där den skattskyldige anför besvär mot lokala ekonomiska-administrativa domstolars beslut i andra instans, är det uppenbart att hela systemet med ekonomiska-administrativa överklaganden är beroende av det faktum att den verkställande makten genom regleringen tillerkänns en behörighet att dra ett mål inför högre domstol.

19. Dessutom bör det påpekas att det inte innebär ett hinder mot gemenskapsrättens enhetliga tillämpning att med tanke på hänskjutandemekanismen vägra beteckna det hänskjutande organet som "domstol". I detta mål föreligger inte en sådan risk, som domstolen var tvungen att ta hänsyn till i sin dom i målet Broekmeulen, [16] när den godtog beteckningen domstol för Besvärsnämnden på området för allmänmedicin, vars avgörande anses som slutligt i den nationella rättsordningen. [17] Det är nämligen som jag tidigare har påpekat i alla händelser möjligt att överklaga ekonomiska-administrativa tvistlösningsorgans beslut till administrativa domstolar. Det tillkommer därför dessa sistnämnda att bedöma behovet av ett förhandsavgörande från domstolen och på så sätt säkerställa

14 — Artikel 40 i Real Decreto Legislativo 2795/1980, artikel 4.2 i RPEA.

15 — Det är av betydelse att den spanska regeringen själv i början av sitt yttrande medger att "administrativa besvär för kontroll av beslut är ett privilegium för offentliga myndigheter och erkänns som en allmän princip i vår offentliga rätt, enligt vilken sådana besvär skall föregå överklagandet till domstol. *Den myndighet som fattat beslutet* har därigenom en möjlighet att på nytt pröva sitt beslut" (min kursivering).

16 — Dom av den 6 oktober 1981 i mål 246/80 (REG 1981, s. 2311; svensk specialutgåva, volym 6, s. 199).

17 — Vid detta tillfälle betonade domstolen att "det i praktiken saknas möjlighet att överklaga till ordinarie domstol i frågor som rör tillämpningen av gemenskapsrätten" (ovannämnda dom, punkt 17).

domstolens ingripande och följaktligen de enskildas rätt till en effektiv domstolskontroll. [18]

20. Slutligen anser jag att min föreslagna lösning inte är oförenlig med det faktum att domstolen i sin dom i målet Diversinte och Iberlacta [19] har svarat på en tolkningsfråga från Tribunal Económico-Administrativo Central i Madrid, utan att ifrågasätta det hänskjutande organets beskaffenhet som "domstol", i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Enligt min mening kan inte denna dom anses vara ett prejudikat, eftersom domstolen av ovannämnda orsaker inte alls ägnade sig åt frågan huruvida hänskjutandet kunde upptas till sakprövning. Å andra sidan ifrågasatte varken de parter som medverkade i förfarandet, kommissionen eller de regeringar som lämnade in yttranden det hänskjutande organets beskaffenhet som domstol. Den nyssnämnda domen hindrar alltså inte domstolen från att mot bakgrund av den tillämpliga lagstiftningen undersöka de bestämmelser där sammansättningen av och funktionen för Tribunal Económico-Administrativo Regional regleras, för att bedöma om denna skall betecknas som domstol i enlighet med artikel 177 i fördraget.

21. Med hänsyn till ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen förklarar att frågan från Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña inte kan tas upp till sakprövning.

Bakgrund

22. I det fall då domstolen, trots vad jag nyss har föreslagit, skulle beteckna det hänskjutande organet som "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, skall det göras en ingående undersökning av tolkningsfrågan från Tribunal Económico-Administrativo. Följande synpunkter avser denna undersökning.

23. Jag vill erinra om att det ytterst är fråga om huruvida det som stadgas i den spanska lagstiftningen om att en skattskyldig får göra avdrag för den mervärdesskatt som han har betalat i samband med utgifter han haft innan han faktiskt har inlett sin närings- eller yrkesverksamhet är förenligt med det sjätte direktivet om mervärdesskatt. I den spanska lagstiftningen görs avdragsrätten till föremål för uppfyllandet av två krav, nämligen att en anmälan skall lämnas in i detta syfte och att verksamheten faktiskt skall inledas inom en tidsfrist på ett år från och med den tidpunkt då detta formella krav uppfylls.

24. Jag vill samtidigt säga att jag ställer mig ganska tveksam till detta systems förenlighet med direktivet. Jag anser faktiskt att direktivets bestämmelser, liksom den

18 — Se dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84, Johnston (REG 1986, s. 1651; svensk specialutgåva, volym 8, s. 597), och förslag till avgörande från generaladvokat Darmon i detta mål, punkt 4, liksom den mer aktuella domen av den 1 juni 1999 i mål C-126/97, Eco Swiss (REG 1999, s. I-3055) och mitt förslag till avgörande i detta mål, punkt 43.

19 — Dom av den 1 april 1993 i de förenade målen C-260/91 och C-261/91 (REG 1993, s. I-1885).

grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet inte medger att medlemsstaterna villkorar eller begränsar den skattskyldiges rätt att dra av betald skatt på det sätt som görs i den spanska lagstiftningen.

För att motivera denna slutsats tycks det mig tillräckligt att undersöka domstolens rättspraxis i fråga om fall där förberedande verksamhet inbegrips i sådan "ekonomisk verksamhet", som avses i artikel 4 i direktivet. Jag vill erinra om att denna bestämmelse i avdelning IV i direktivet, med rubriken Skattskyldiga personer, har följande lydelse:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

25. Den ovannämnda frågan ställdes för första gången till domstolen i målet Rompelman, där det var omtvistat huruvida förvärv av en fordringsrätt angående en framtida överlåtelse av äganderätten till en del av en byggnad som ännu inte hade uppförts, i avsikt att i sinom tid hyra ut egendomen, skulle kunna betraktas som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet. Efter att ha sammanfattat mervärdesskattesystemets kännetecken, och särskilt den princip som ligger till grund för detta system (principen om mervärdesskattens neutralitet), avdragsbestämmelserna och begreppet skattskyldig person, ansåg domstolen att "avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt". [20]

26. Beträffande tolkningen av begreppet "ekonomisk verksamhet" har domstolen i sin dom i detta mål påpekat att denna "kan omfatta flera på varandra följande handlingar, såsom redan antyds i själva lydelsen av punkt 2 i denna artikel när den hänvisar till 'alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster'. Bland dessa handlingar skall redan förberedande verksamhet, såsom förvärv av medel för utnyttjande och således köp av fast egendom, betraktas som ekonomisk verksamhet". [21] Med avseende på

20 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 635; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19.

21 — Domen i målet Rompelman, punkt 22.

artikel 4 i direktivet har domstolen alltså beslutat sig för en vid tolkning av begreppet "ekonomisk verksamhet", i vilket den också har inbegripit åtgärder med anknytning till utvecklingen av den egentliga och specifika kommersiella verksamheten eller yrkesverksamheten.

Efter att ha påpekat att "[det inte] finns [...] anledning att skilja mellan de olika rättsliga formerna för dessa förberedande handlingar", har domstolen i samma dom tillagt att "principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på företaget kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall betraktas som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot denna princip om denna verksamhet inte inleddes förrän i det ögonblick fastigheten verkligen utnyttjades, dvs. när en skattepliktig intäkt uppstår". [22] Domstolen har faktiskt förklarat att varje annan tolkning skulle innebära att näringsidkaren belastades med kostnaden för mervärdesskatten utan att enligt artikel 17 i direktivet ha möjlighet att dra av den och skulle ge upphov till en godtycklig åtskillnad mellan investeringskostnaderna före och under det faktiska utövandet av den ekonomiska verksamheten.

27. Sedan skall det tilläggas att domstolen redan har gjort en negativ bedömning av den mekanism, som också föreskrivs i den omtvistade spanska lagstiftningen och som innebär att avdragsrätten skjuts upp till den tidpunkt då den ekonomiska verksamheten faktiskt inleds. Av domen i målet Rompelman framgår följande: "Även om det föreskrevs att den ingående skatt som erlagts för förberedande handlingar skulle återbetalas när det faktiska utnyttjandet av en fastighet inletts, skulle en finansiell börda belasta egendomen under den ibland ansenliga tiden mellan de första investeringskostnaderna och det faktiska utnyttjandet. Den som företar sådana investeringshandlingar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av en fastighet skall följaktligen anses som skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4." [23]

28. Den slutsats som drogs i domen i målet Rompelman, enligt vilken begreppet "ekonomisk verksamhet" även omfattar förberedande verksamhet med anknytning till denna, har senare bekräftats. I domen i målet Lennartz fick domstolen bland annat den frågan om det för en tillämpning av bestämmelsen om jämkning av det ursprungliga avdraget (artikel 20.2 i direktivet) är tillräckligt att en privatperson förvärvar varor i egenskap av skattskyldig person eller om varorna också omedelbart måste användas i en ekonomisk verksamhet. Efter att ha återgett de relevanta avsnitten från domen i målet Rompelman har domstolen vid detta tillfälle fastslagit följande: "Av den domen följer att en privatperson som förvärvar varor för bruk i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 gör det i egenskap av skattskyldig person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten." [24] Följaktligen har domstolen konstaterat följande: "[D]et (är) en

22 — Ovannämnda dom, punkt 23.

23 — Ovannämnda dom, punkt 23. Som svar på frågan om huruvida avsikten att utöva en ekonomisk verksamhet är tillräcklig för att en person som gjort en investering skall anses vara skyldig att betala mervärdesskatt har domstolen i den följande punkten fastslagit att det är den person som begär avdrag för mervärdesskatt som skall styrka att villkoren för att åtnjuta avdragsrätten är uppfyllda. Artikel 4 hindrar följaktligen inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten styrks genom objektiva omständigheter, såsom de planerade lokalernas särskilda lämplighet för kommersiellt utnyttjande. Det skall betonas att det vid detta tillfälle var fråga om fysiska personers utgifter för att inleda en kommersiell verksamhet, närmare bestämt att hyra ut en byggnad.

24 — Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90 (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11), punkt 14.

skattskyldig persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen enligt artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder." Domstolen har därför dragit den slutsatsen att en omedelbar användning av varor för skattepliktiga eller skattefria leveranser inte i sig utgör ett villkor för tillämpning av bestämmelserna om rätten att jämka avdrag.

29. En senare dom som är av mycket stort intresse för vår undersökning är domen i målet INZO.[25] I detta mål skulle det avgöras om de första investeringsutgifterna, särskilt en skattskyldig persons utgifter för en lönsamhetsstudie med tanke på framtida kommersiella transaktioner, skulle betraktas som "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4 i direktivet, trots att dessa transaktioner inte bedömdes som lönsamma enligt studien och därför faktiskt aldrig ägde rum. Domstolen erinrade om de principer som den har angivit i sin dom i målet Rompelman och påpekade att "de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet kan hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet" och att "skatteförvaltningen i detta sammanhang skall beakta den avsikt som bolaget har uppgivit". Därav följer alltså "att det i princip skall vara möjligt att i enlighet med artikel 17 i direktivet göra avdrag"[26] för den skatt som har erlagts för denna förberedande verksamhet, när skatteförvaltningen har ansett att ett bolag är mervärdesskatteskyldigt.[27] Eftersom detta avdrag hänför sig till "ekonomisk verksamhet" måste det faktiskt anses vara definitivt, även om det ifrågavarande bolagets aktieägare senare har beslutat att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten aldrig har givit upphov till skattepliktiga transaktioner. Domstolen har tillagt att direktivet, om det tolkas på annat sätt, "skulle (...) strida mot principen att beskattningen av mervärdet skall påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Det skulle finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen".

30. Det som domstolen definitivt har velat betona i de nyssnämnda domarna är att begreppet "ekonomisk verksamhet" enligt direktivet även omfattar tidigare verksamhet och verksamhet med anknytning till den kommersiella verksamheten eller yrkesverksamheten. Följaktligen skall skatteförvaltningen i princip handlägga dessa fall lika. Den avdragsrätt som har fastställts i artikel 17 skall även avse de utgifter som har uppkommit på grund av "förbered-

25 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94 (REG 1996, s. I-857).

26 — Domen i målet INZO, punkt 17.

27 — Ovannämnda dom, punkt 19.

ande" eller anknytande verksamhet, som till exempel fastighets- eller markförvärv, under förutsättning att de har belastat en person som skattemyndigheten har tillerkänt status som skattskyldig. Som det dessutom tydligt anges i artikel 17.1, inträder avdragsrätten omedelbart, "samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet".

Som domstolen har fastslagit i sina domar i målen Rompelman [28] och INZO [29] utesluter naturligtvis inte dess slutsats att skattemyndigheten kan kräva att den påstådda avsikten att inleda ekonomisk verksamhet styrks genom objektiva omständigheter. När den berörde bedrägligt har uppgivit att han avser utöva en specifik ekonomisk verksamhet, medan han i själva verket avser att inbegripa de varor för vilka han har erhållit avdrag för mervärdesskatt i sin privata egendom, är det uppenbart att skattemyndigheten med retroaktiv verkan kan begära att de avdragna beloppen återbetalas, eftersom avdragen har beviljats på grundval av en falskdeklaration. I ett sådant fall görs emellertid uppenbarligen en bedömning av den skattskyldiges faktiska uppträdande, med utgångspunkt i den oomtvistade förutsättningen att avdragsrätten enligt artikel 17 i direktivet inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

31. Domstolens uppfattning i de ovannämnda domarna förefaller mig övertygande. Den är dessutom fullständigt relevant för hur den aktuella frågan skall besvaras. Även i det fall som vi undersöker är avdragsrätten, om den inte eventuellt förvägras, föremål för vissa krav, som inte grundar sig på en bedömning av den skattskyldiges uppträdande, utan på tillämpningen av en allmän bestämmelse, enligt vilken "ekonomisk verksamhet" endast avser de faktiska transaktioner som sker inom ramen för yrkes- eller näringsverksamheten. Verksamhet med anknytning till dessa sistnämnda verksamheter omfattas av avdragssystemet endast när de föregår "ekonomisk verksamhet", i den mening som det just har redogjorts för och under förutsättning att vissa formella krav i lagen uppfylls. Jag anser att en sådan reglering innebär ett uppenbart åsidosättande av direktivets bestämmelser, med hänsyn till den innebörd dessa har erhållit genom domstolens tolkning.

32. Så långt återstår det fortfarande att undersöka om de spanska bestämmelserna likväl kan vara berättigade eftersom avsikten med dem är att förhindra alla bedrägliga handlingar som riktar sig mot det allmännas finanser. I detta avseende bör det erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 22.8 i direktivet får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

I sin dom i målet Molenheide m.fl., [30] har domstolen emellertid tydligt fastställt de gränser inom vilka denna behörighet kan utövas. Som svar på frågan om vissa belgiska bestämmelser, med stöd av vilka skattemyndigheten som en säkerhetsåtgärd fick innehålla de mervärdesskattebelopp

28 — Ovannämnda dom, punkt 24.

29 — Ovannämnda dom, punkt 23.

30 — Dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (REG 1997, s. I-7281).

som skulle återbetalas när det fanns tecken på skattefusk, var förenliga med direktivet, fastslog domstolen att frågan skulle undersökas mot bakgrund av proportionalitetsprincipen [31] och följaktligen att "medlemsstaterna också (skall) använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga. Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. De 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".

33. Den omtvistade spanska lagstiftningen förefaller uppenbarligen innehålla bestämmelser som inte står i rimlig proportion till det syfte som eftersträvas, eftersom de innebär att avdragsrätten systematiskt skjuts upp eller helt enkelt vägras den skattskyldige när han inte påbörjar det regelbundna genomförandet av de skattepliktiga transaktioner som är föremål för verksamheten. Underlåtenheten att lämna in anmälan innan utgifterna för den "förberedande" verksamheten har uppkommit samt förseningen i genomförandet av de transaktioner som är föremål för företagets verksamhet skulle i själva verket kunna vara föremål för en särskild påföljd, utan att detta skulle hindra rätten att dra av några utgifter som, vilket jag ännu en gång vill erinra om, utgör "ekonomisk verksamhet" i enlighet med direktivet.

34. Min bedömning av de bestämmelser i den spanska lagstiftningen som jag just har redogjort för blir inte mindre negativ med hänsyn till det faktum att skattemyndigheten till följd av denna reglering är behörig att förlänga den ettåriga fristen som fastställs i artikel 111.1 i lag 37/1992, när detta är berättigat med hänsyn till den framtida verksamhetens art eller omständigheterna i samband med att verksamheten inleds. Det är uppenbart att möjligheten att dra av de skatter som betalats för utgifterna i samband med denna verksamhet inte kan vara beroende av skattemyndighetens eget skön, om den förberedande verksamheten i sin helhet omfattas av begreppet "ekonomisk verksamhet" i artikel 4 i direktivet.

35. Slutligen anser jag att den spanska lagstiftningen inte är förenlig med direktivet, eftersom ett företag har rätt till avdrag för den skatt som det har betalat innan det har börjat genomföra de skattepliktiga transaktioner som är föremål för företagets verksamhet endast om det har uppfyllt de båda kraven på att den skattskyldige skall lämna in en anmälan innan verksamheten inleds och att närings- eller yrkesverksamheten skall inledas inom ett år från och med den tidpunkt då anmälan lämnas in. Genomförandet av förberedande transaktioner eller transaktioner med anknytning till huvudverksamheten anses i enlighet

31 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkterna 46 och 47.

med denna lagstiftning inte som ett faktiskt inledande av skattepliktiga transaktioner, och avdragsrätten skjuts otillbörligt upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna som är föremål för näringsverksamheten faktiskt börjar äga rum.

Förslag till avgörande

36. Med hänsyn till ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall förklara att frågan från Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña inte kan tas upp till sakprövning, eftersom den ställts av ett organ som inte är en "nationell domstol" i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG).

I andra hand föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan enligt följande:

Artikel 17 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, skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse

— enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt som betalats innan skattepliktiga transaktioner börjar genomföras regelbundet, görs föremål för följande krav:

a) att det skall lämnas in en uttrycklig anmälan i detta syfte innan skattskyldigheten inträder,

b) att de skattepliktiga transaktionerna faktiskt skall börja genomföras inom ett år från anmälans inlämnande,

— och enligt vilken underlåtenheten att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna som är föremål för verksamheten faktiskt börjar äga rum regelbundet.