FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 13 mars 2008 [1]

1. Ett bolag med hemvist i Italien mottog speditionstjänster av företag med hemvist i annat land som inte debiterade mervärdesskatt i sina fakturor. Det trodde av misstag att dessa tjänster var undantagna från skatt och tog inte upp dem i sin mervärdesskatteredovisning. Det borde enligt reglerna för omvänd beskattning ha deklarerat mervärdesskatt för dessa tjänster som ingående skatt, som det sedan skulle ha dragit av från dess utgående skatt. Detta skulle ha inneburit två bokföringsåtgärder som jämnade ut varandra på ett sådant sätt att det inte borde ha uppstått någon skuld till skattemyndigheten.

2. Bolaget uppnådde emellertid samma resultat genom att inte deklarera eller dra av någon ingående skatt men betala full utgående skatt.

3. När skattemyndigheten upptäckte misstaget försökte den få betalt för den odeklarerade ingående skatten, med stöd av sin rätt enligt den nationella lagstiftningen att ompröva mervärdesskattedeklarationer som avgetts under de senaste fyra åren, varvid den inte medgav avdrag som inte yrkats i deklarationen för det andra året efter det år då avdragsrätten uppkom, återigen på grund av preskriptionsregler i den nationella rätten.

4. Den fråga som ställs i förevarande begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Provinciale (regional skattedomstol) i Genua gäller således om det är förenligt med gemenskapsrättsliga regler om mervärdesskatt att skattemyndigheten på grund av kollisionen mellan dessa två tidsperioder gör gällande en skuld för mervärdesskatt, som inte skulle ha förelegat om reglerna följts i vederbörlig ordning.

1 — Originalspråk: engelska.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

5. Gemenskapens mervärdesskatterätt regleras i dag i direktiv 2006/112, [2] som, med verkan från den 1 januari 2007, upphävde och ersatte den gällande lagstiftningen med målet att återge samtliga gällande bestämmelser i en omarbetad struktur och lydelse utan att i princip medföra materiella ändringar. [3]

6. Förevarande mål gäller åren 2000 och 2001 då de huvudsakliga bestämmelserna fanns i de första och sjätte direktiven. [4] I det följande kommer jag att hänvisa till bestämmelserna i dessa direktiv, varvid jag gör det i presens för läsbarhetens skull även om de inte längre är i kraft. Deras innehåll och till stor del deras lydelse är oförändrade i direktiv 2006/112. Jag kommer också att ange motsvarande bestämmelser i det direktivet som en jämförelse.

7. De grundläggande dragen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt anges i artikel 2 i första direktivet: [5]

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.

… ”

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347 s. 1).

3 — Se skäl 3.

4 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3); 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) som ändrats åtskilliga gånger.

5 — Artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

8. Avdragsreglerna avseende transaktioner inom en medlemsstat finns i artikel 17.1 och 17.2 a i det sjätte direktivet: [6]

”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 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.

…”

9. Skattskyldiga personer debiteras således mervärdesskatt i varje led av en leveranskedja (ingående mervärdesskatt) av sina leverantörer och debiterar sina kunder mervärdesskatt (utgående mervärdesskatt). De betalar sedan den utgående skatten till skattemyndigheten med avdrag för sin ifrågavarande ingående skatt.

10. Detta är emellertid inte alltid fallet.

11. För det första innehåller artikel 17.6 och 17.7 i sjätte direktivet vissa undantag från avdragsrätten. I punkt 6 föreskrivs (samtidigt som mervärdesskatt under inga förhållanden är avdragsgill för utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning) att medlemsstaterna får behålla alla de undantag som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde i kraft, till dess att rådet beslutat vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt. Enligt punkt 7 tillåts medlemsstaterna, med förbehåll för samråd, att av konjunkturskäl helt eller delvis undanta alla eller vissa anläggningstillgångar eller övriga varor från avdragssystemet eller att i stället beskatta de varor som är tillverkade av den skattskyldiga personen själv eller som han har inköpt i landet eller importerat, på ett sådant sätt att skatten inte överstiger den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut på förvärv av liknande varor.

6 — Vid den i målet aktuella tiden fanns texten i artikel 17.2 i artikel 28f. Motsvarigheterna till artiklarna 17.1 och 17.2 finns nu i artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112.

12. För det andra är vissa transaktioner undantagna från mervärdesskatt. I dessa fall finns det inte något som kunden kan dra av, även om han använder det som levererats i samband med sina utgående skattepliktiga transaktioner.

13. Exempel på sådana undantagna transaktioner är befraktning och uthyrning av fartyg som används på öppna havet för handelsverksamhet. [7]

14. För det tredje är det inte leverantören utan kunden som är skattskyldig för mervärdesskatt beträffande vissa typer av leveranser. I sådana fall drar leverantören av ingående skatt som kommer i fråga men debiterar inte kunden någon utgående skatt. Kunden skall själv redovisa mervärdesskatten för transaktionen men beloppet blir omgående avdragsgillt enligt artikel 17.1 och 17.2, i den mån leveransen används i samband med hans egna utgående skattepliktiga transaktioner.

15. Således skall enligt artikel 21.1b i sjätte direktivet [8] ”personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C … i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet” betala skatt på sådana tjänster som de mottar. [9] Artikel 28b C [10] avser ”tjänster vid transport av varor inom gemenskapen” som definieras i punkt 1 som ”transport där avgångs- och ankomstort är belägna inom två olika medlemsstaters territorier” och beträffande vilka platsen för tillhandahållande skall vara avgångsorten enligt punkt 2.

16. Vad gäller utnyttjandet av avdragsrätten under sådana förhållanden föreskrivs i artikel 18.1d [11] följande: ”För att kunna utnyttja sin rätt till avdrag, skall en skattskyldig person … när han skall betala skatt såsom kund eller köpare enligt artikel 21.1 iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat …”

7 — Artikel 15.5 jämförd med artikel 15.4 a i sjätte direktivet, artikel 148 a och 148 c i direktiv 2006/112.

8 — I artikel 28g vid den i målet aktuella tiden; se artikel 196 i direktiv 2006/112.

9 — Denna reglering kallas allmänt för förfarande för ”omvänd beskattning”. Enligt andra bestämmelser i artikel 21.1 gäller den också för andra typer av varor eller tjänster där leverantören inte är etablerad i kundens medlemsstat (eller i medlemsstaten där leveransen äger rum) oavsett om han är etablerad inom gemenskapen eller inte.

10 — Se artiklarna 47 och 48 i direktiv 2006/112.

11 — I artikel 28f.2; artikel 178 f i direktiv 2006/112.

17. Artikel 18.2 och 18.3 har följande lydelse: [12]

”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.”

18. Artikel 22 i sjätte direktivet [13] innehåller en rad långtgående skyldigheter för personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt varav emellertid endast de följande synes kunna ha betydelse för detta mål:

”2. a) Varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

…

4. a) Varje skattskyldig person skall inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperioden skall av medlemsstaterna bestämmas till en månad, två månader eller tre månader. Medlemsstaterna kan dock fastställa andra perioder, så länge dessa inte överskrider ett år.

b) Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som skall tas ut och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågavarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner.

…

12 — Artiklarna 179 och 180 i direktiv 2006/112.

13 — I artikel 28h vid den i målet aktuella tiden; se artiklarna 213–271 i direktiv 2006/112.

7. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att de som i enlighet med artikel 21 1… 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."

Tillämplig nationell lagstiftning

19. Gemenskapens mervärdesskattedirektiv har nu införlivats i italiensk lag, huvudsakligen i Decreto del Presidente della Repubblica (presidentdekret) nr 633 av den 26 oktober 1972 (nedan kallat DPR 633/72), i ändrad lydelse.

20. Första meningen i artikel 17.3 i detta dekret har följande lydelse: "Skyldigheter som uppstår … när personer som inte är etablerade i landet tillhandahåller tjänster i landet … skall uppfyllas av köparna som är etablerade i landet som … använder tjänsterna inom ramen för sin näringsverksamhet, konstnärlig verksamhet eller yrkesverksamhet."

21. I artikel 19.1 i samma dekret föreskrivs bland annat följande: "Rätten till avdrag för skatt på varor och tjänster som köps eller importeras inträder vid den tidpunkt när uttag av skatt kan göras 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."

22. I artikel 23.1 och 23.2 föreskrivs att skattskyldiga personer skall bokföra sina fakturor inom femton dagar med angivande av löpnummer, dag för utställande, skattepliktigt belopp och skattebelopp särskilt för varje skattesats, och, i fall som anges i artikel 17.3, leverantörens namn.

23. I artikel 25.1 föreskrivs att skattskyldiga personer löpande skall numrera fakturor avseende varor och tjänster som förvärvats eller importerats, inbegripet sådana som utställts enligt artikel 17.3, och bokföra dessa före den periodiska betalningen eller den årliga deklarationen i vilken rätten till avdrag för berörd skatt utnyttjas.

24. Artikel 54.5 har följande lydelse: ”När det av föreliggande utredning kan fastställas att det förekommit omsättning som helt eller delvis är odeklarerad eller avdrag som är helt eller delvis oberättigade kan mervärdesskattemyndigheten begränsa sig till att på grund av nämnda utredning fastställa skatten eller den ytterligare skatt som skall betalas eller det minskade tillgodohavandet, med förbehåll för ytterligare taxering inom de tidsgränser som fastställs i artikel 57.”

25. Slutligen har första meningen i artikel 57.1 följande lydelse:

”Underrättelser om tillägg och taxering enligt artikel 54 skall vid äventyr av förlust av rätten ifråga delges senast den 31 december under det fjärde året efter det år som deklarationen lämnades in.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

26. Ecotrade SpA (nedan kallat Ecotrade) är ett italienskt bolag som bedriver internationell handel med granulerad masugnsslagg och andra beståndsdelar för tillverkning av cement. Under åren 2000 och 2001 [14] genomförde det ett antal leveranser av sådant material från Italien till andra medlemsstater med anlitande av speditionsföretag som inte var etablerade i Italien. Dessa företag fakturerade Ecotrade för sina tjänster som de kallade antingen ”befraktning av ett fartyg” eller ”skeppsleverans”. Ingen av fakturorna innehöll mervärdesskatt och några angav särskilt att tillhandahållandet av tjänsterna var undantaget från mervärdesskatt.

27. Ecotrade utgick därför från att alla dessa tjänster utgjorde befraktning eller uthyrning av havsgående fartyg som var undantagna

14 — Mål C-95/07 avser taxeringsåret 2001 och mål C-96/07 avser år 2000.

från skatt i de nationella bestämmelser enligt vilka artikel 15.5 i sjätte direktivet, införlivades. [15] Det redovisade därför dem som förvärv i sin bokföring. Mervärdesskatt redovisades emellertid inte i vare sig bokföringen eller mervärdesskattedeklarationer.

28. Efter en revision beslutade skattemyndigheten att speditionstjänsterna faktiskt utgjordes av gemenskapsinterna transporter av varor, för vilka Ecotrade självt svarade för mervärdesskatten enligt de nationella bestämmelserna genom vilka artikel 21.1 b och punkt C i artikel 28b i sjätte direktivet införlivats. Med några mindre undantag godtar Ecotrade den omklassificeringen. Det finns inte någon antydan om bedrägeri eller ond tro hos Ecotrade.

29. Ecotrade borde därför ha deklarerat mervärdesskatt på speditionstjänsterna och redovisat den som ingående skatt. Det skulle ha varit skyldigt att betala den skatten men skulle också ha kunnat dra av den från sin utgående skatt. Sammantaget skulle inte Ecotrades skattesituation ha påverkats.

30. Skattemyndigheten krävde i december 2004 betalning av mervärdesskatten i fråga enligt artiklarna 54.5 och 57.1 i DPR 633/72 inom tidsfristen enligt den senare bestämmelsen, med belopp motsvarande 320 000 euro avseende de två taxeringsåren, tydligen med den vanliga skattesatsen om 20 procent på fakturor med ett belopp motsvarande 1 600 000 euro. [16] Den gav emellertid inte Ecotrade rätt att dra av samma belopp med motiveringen att tidsfristen därför hade gått ut enligt artikel 19.1 i DPR 633/72. Dessutom förpliktade den Ecotrade att betala böter med något över 360 000 euro.

31. Ecotrade har överklagat beslutet att inte medge avdrag och böter till den hänskjutande domstolen som har begärt förhandsavgörande avseende följande frågor:

”1) Skall artiklarna 17, 21.1 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG tolkas så att de utgör hinder för en nationell bestämmelse (särskilt artikel 19 i DPR 633…) som innebär att rätten till avdrag för den mervärdesskatt som en skattskyldig person skall betala inom ramen för sin näringsverksamhet måste utnyttjas inom en viss tid (två år) vid äventyr att

15 — Se ovan punkt 13.

16 — De sifferuppgifter som anges i beslutet om förhandsavgörande i mål C-95/07 förefaller vara resultatet av en mervärdesskattesats om drygt 20 procent. Det ges inte någon förklaring men skillnaden tycks inte ha betydelse för lösningen av problemet.

avdragsrätten annars förfaller? Den frågan ställs 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 DPR 633/72) för att uppbära skatten är längre än näringsidkarens frist för att utnyttja sin avdragsrätt, som förfaller när fristen löpt ut.

2) Innebär en riktig tolkning av artikel 18.1 d i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG … att nationell lagstiftning inte får (enbart till den skattskyldiges nackdel) göra utnyttjandet av rätten till avdrag i artikel 17 i direktivet beroende av iakttagande av en tidsfrist sådan som den i artikel 19 i DPR 633/72 när det i den nationella lagstiftningen fastställs de 'regler' som avses i artikel 18.1d i sjätte direktivet beträffande förfarandet för omvänd skattskyldighet, som regleras i artiklarna 17.3, 23 och 25 i DPR 633/72?"

32. Ecotrade, Italiens regering, Cyperns regering och kommissionen har gett in skriftliga yttranden. Samtliga med undantag av den cypriotiska regeringen var närvarande vid förhandlingen.

Bedömning

Inledande anmärkningar

33. Begäran om förhandsavgörande skulle i stort kunna uppfattas innehålla först och främst den allmänna frågan huruvida en tidsfrist om två år för utnyttjande av avdragsrätten är förenlig med gemenskapsrättens bestämmelser om mervärdesskatt och endast i andra hand frågan, om så är fallet, i den särskilda situationen där reglerna om omvänd skattskyldighet gäller och skattemyndigheten har fördel av en längre tidsfrist för krav på betalning av skatt som inte redovisats korrekt.

34. Jag håller emellertid med den italienska regeringen och kommissionen om att det är onödigt att alltför ingående behandla den allmänna frågan som inte är en huvudfråga i målet vid den nationella domstolen. Huvudfrågan är om resultatet av en tillämpning av de italienska bestämmelserna i en sådan

situation, som Ecotrade befinner sig i, är förenligt med gemenskapsrätten.

35. De omständigheter som enligt den nationella domstolen, i förening med varandra, framkallar det resultatet är i) tvåårsfristen [17] för utnyttjande av avdragsrätten, ii) fyraårsfristen [18] för skattemyndighetens rätt att kräva betalning och iii) reglerna för omvänd skattskyldighet enligt vilka en skattskyldig persons skyldighet att betala ingående skatt normalt exakt uppvägs av hans rätt att dra av samma skatt.

36. Även om dessa regler onekligen utgör nödvändiga moment i detta mål anser jag emellertid att det är minst lika viktigt att konstatera att det resultat som Ecotrade vänder sig mot inte endast framkallades av blotta kombinationen av dessa tre omständigheter utan av en omklassificering av dess ingående transaktioner från att vara skattebefriade till att vara skattepliktiga.

17 — Det är mer korrekt att säga att fristen är avgivandet av deklarationen för det andra året efter det varunder avdragsrätten uppstod.

18 — Egentligen slutet av det fjärde året efter det år varunder deklarationen avgavs. Ecotrade uppgav vid förhandlingen, utan invändning däremot, att den fristen vanligen förlängdes genom tillfällig lagstiftning till fem, sex eller sju år.

37. Även om den nationella domstolen har ställt två frågor gällande bedömning av de italienska bestämmelserna i förhållande till olika bestämmelser i sjätte direktivet anser jag avslutningsvis det vara mer fruktbart att behandla dem tillsammans.

Möjligheten att ha en tidsfrist för utnyttjande av avdragsrätten

38. Det finns inte någonting i de bestämmelser vartill den nationella domstolen hänvisar, för den delen inte heller någon annanstans i sjätte direktivet, som föreskriver någon särskild tidsfrist för utnyttjande av avdragsrätten eller som uttryckligen anger möjligheten att föreskriva sådan tidsfrist i nationell lagstiftning.

39. Åtminstone en av dessa bestämmelser kan åtminstone trots allt underförstått uppfattas kunna medge en rätt att föreskriva en tidsfrist: artikel 18.1d hänvisar till regler som fastställts av medlemsstaterna för utnyttjande av avdragsrätten. Det tycks vidare framgå av artikel 18.2 och 18.3 i förening att en tidsfrist får bestämmas. Den förra anger att avdragsrätten skall utnyttjas avseende belopp för samma skatteperiod som den varunder rätten inträtt. Den senare ger medlemsstaterna rätt att fastställa villkoren

enligt vilka en skattskyldig person kan medges rätt att göra avdrag för det fall han inte iakttagit bland annat det nyssnämnda villkoret. Sammantaget indikerar de att det står en medlemsstat fritt att föreskriva att avdragsrätten skall utnyttjas avseende skatteperioden i fråga [19] eller att medge en längre frist.

40. Jag delar därför inte Ecotrades ståndpunkt att avdragsrätten är så grundläggande att någon tidsfrist över huvud taget inte kan föreskrivas för utnyttjande därav. Denna rätt är visserligen grundläggande men det är också viktigt att situationer där beskattningen avgjorts inte skall kunna ifrågasättas utan tidsbegränsning, av hänsyn till rättslig (och finansiell) säkerhet.

Möjligheten till omprövning från skattemyndighetens sida efter det att en sådan tidsfrist löpt ut

Allmänt

41. Om sjätte direktivet således tillåter en medlemsstat att föreskriva att rätten till avdrag skall utnyttjas under den skatteperiod när den inträdde, uppkommer inte frågan huruvida en längre frist, sådan som de två hela år som den italienska lagstiftningen medger, allmänt sett är otillbörligt kort.

42. Man bör hålla i minnet att en sådan tidsfrist (som på många sätt är jämförbar med den som gäller för väckande av talan om återbetalning av nationella pålagor som uttagits i strid med gemenskapsrätten) under alla förhållanden skall vara förenlig med principerna om likvärdighet och effektivitet. [20] Den skall således inte vara mindre gynnsam än de som gäller för inhemska fall [21] eller i praktiken omöjliggöra eller på ett överdrivet sätt försvåra utnyttjandet av de rättigheter som gemenskapsrätten innehåller. I detta mål har inte gjorts någon jämförelse med tidsfrister för liknande inhemska situationer. Inte heller har det hävdats – annat än under de särskilda omständigheterna – att en frist om två hela år i praktiken omöjliggör eller försvårar utnyttjande av avdragsrätten på ett överdrivet sätt.

43. Det förefaller vara obestridligt att skattemyndigheterna skall ha en viss tid på sig

19 — Med förbehåll för kraven på likvärdighet och effektivitet, se nedan punkt 42.

20 — Jämför, till exempel, dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325) punkt 34 och följande punkter.

21 — Det förefaller som om kommissionen misstar sig (om jag förstått den rätt) när den hävdar att principen om likvärdighet är tillämplig i förhållandet mellan de tidsfrister som gäller för den skattskyldiga personen och skattemyndigheten.

för att kontrollera skattskyldiga personers mervärdesskattedeklarationer och om så erfordras ompröva deras skatt samt att den tiden skall ha någon begränsning med hänsyn till rättssäkerheten.

44. Det kan inte heller riktas invändningar mot att den tid som ges skattemyndigheten för kontroll och omprövning skall sträcka sig längre än den tid inom vilken den skattskyldiga personen har att avge slutlig redogörelse för sina skyldigheter och yrkanden om avdrag. Innan sådan redogörelse avgetts kan den inte kontrolleras. [22]

45. När det vid sådan kontroll uppdagas att det föreligger skyldighet att betala mervärdesskatt som inte deklarerats kan och bör den skyldigheten uppfyllas och däremot svarande belopp drivas in.

46. Rätten att dra av ingående skatt påverkas inte heller av konstaterandet att skattskyldighet föreligger eftersom den inte är beroende därav. Frågan huruvida den skattskyldiga personen har utnyttjat sådan rätt inom tillämplig nationell tidsfrist är helt skild från frågan om omprövning av hans skyldighet att erlägga utgående skatt.

22 — Jämför dom av den 19 november 1998 i mål C-85/97, SFI (REG 1998, s. I-7447), punkt 32.

Under sådana förhållanden som föreligger i detta mål

47. Detta är emellertid inte fallet när kontrollen uppdagar en skyldighet att betala mervärdesskatt som inte deklarerats men som, om den deklarerats korrekt, skulle ha medfört en därav följande avdragsrätt som dock inte kan utnyttjas i avsaknad av sådan skyldighet. I sådana fall är underlåtenheten att utnyttja avdragsrätten oskiljbar från underlåtenheten att deklarera den skattskyldighet, som skattemyndigheten nu söker genomdriva. [23]

48. Eftersom avdrag och skattskyldighet är två sidor av samma mynt skall logiskt sett skattemyndighetens omprövning beakta båda. Att genomdriva skattskyldigheten utan att beakta den därav följande avdragsrätten skulle dessutom stå helt i strid med neutralitetsprincipen som är grundläggande för hela mervärdesskattesystemet.

49. Som domstolen vid upprepade tillfällen uttalat har avdragssystemet till syfte att

23 — I förevarande mål befinner sig Ecotrade i en sådan situation på grund av reglerna om omvänd skattskyldighet, men en liknande situation kan uppstå när en skattskyldig person deklarerat sina utgående leveranser som undantagna från skatt (trots att de faktiskt var skattepliktiga) och därför inte haft möjlighet att göra avdrag för ingående skatt på varor eller tjänster som använts för de leveranserna.

helt säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalt inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Systemet garanterar 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 princip är mervärdesskattepliktig i sig. [24]

50. I strid härmed skulle en tillämpning av de italienska bestämmelserna på ett sådant sätt som skattemyndigheten hävdar i detta mål medföra att den neutralitet som uppnåtts i beskattningen (låt vara på oriktig grund) skulle ersättas med en betydande börda som näringsidkaren i princip borde vara befriad från och leda till att ett större skattebelopp sammantaget togs ut än som borde ha tagits ut.

Eventuella skäl för krav på betalning av odeklarerad skatt men utan därtill knuten avdragsrätt

51. Frågan uppkommer om det ändå inte kan vara berättigat att bortse från det grundläggande kravet på neutralitet med stöd av någon gemenskapsrättslig bestämmelse. Den nationella domstolen hänvisar i sina frågor till artiklarna 17, 18.1d, 21.1 och 22 i sjätte direktivet. [25] Av dessa har artiklarna 17.6 och 17.7, 18.1d samt 22.7 och 22.8 åberopats i olika delar av förfarandet till stöd för en tillämpning av de italienska bestämmelserna på sätt skattemyndigheten hävdar.

52. Vad beträffar artikel 17.6 och 17.7 gäller emellertid, som den cypriotiska regeringen med rätta påpekat, frågan i detta mål inte *undantag* av skatten i fråga från *rätten* till avdrag utan en *begränsning* i *utnyttjandet* av den rätten i vissa fall. En sådan begränsning omfattas inte av tillämpningsområdet för artikel 17.6 och 17.7 som avser fullständigt undantag av vissa typer av ingående skatt.

53. Bland de övriga åberopade bestämmelserna ger artikel 18.1 d medlemsstaterna rätt att fastställa regler för utnyttjande av avdragsrätten. I artikel 22.7 föreskrivs att de skall vidta åtgärder som säkerställer att näringsidkare som är skattskyldiga för ingående skatt enligt reglerna för omvänd skattskyldighet uppfyller sina skyldigheter

24 — Se, senast, dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand (REG 2007, s. I-1315), punkt 22.

25 — Se ovan punkterna 8, 11 och 15–18.

avseende deklaration och betalning. Enligt artikel 22.8 ges de rätt att ålägga andra skyldigheter för riktig debitering och uppbörd av skatt och förebyggande av fusk.

54. De italienska och cypriotiska regeringarna har gjort gällande att dessa bestämmelser motiverar tillämpning av de italienska reglerna på det sätt skattemyndigheten hävdar i detta mål, i synnerhet i den mån som det sannolikt befrämjar vederbörlig, rättidig och korrekt deklaration och förebygger bedrägeri och fusk.

55. Jag håller inte med. Bestämmelserna i fråga ger helt visst rätt att föreskriva regler och påföljder om de ej efterlevs (det erinras om att Ecotrade ålades betydande böter i detta mål, även om den nationella domstolen inte begär prövning av deras förenlighet med gemenskapsrätten) men de motiverar inte en förvrängning av själva mervärdesskattesystemet.

Domen i målet Collée

56. I det sammanhanget kan det vara lämpligt att erinra om domstolens nyligen avkunnade dom i målet Collée. [26] Eftersom det har flera paralleller med detta mål kommer jag att sammanfatta det ganska utförligt.

57. En bilhandlare hade rätt till provision endast på försäljning till kunder inom hans område. I syfte att erhålla provision på försäljning till en kund i en annan medlemsstat anlitade han en mellanhand som skulle köpa och vidareförsälja bilarna för formens skull. Han fakturerade mellanhanden för mervärdesskatten som denne yrkade avdrag för. Skattemyndigheten underkände avdraget eftersom transaktionen var fiktiv. Bilhandlaren anpassade då sin redovisning så att den återspeglade den verkliga situationen. Skattemyndigheten höjde hans skattepliktiga omsättning med bilarnas försäljningspris men nekade att medge undantag (med avdrag av den ingående skatten som normalt skulle ha varit fallet beträffande en gemenskapsintern leverans) eftersom hans bokföring inte hade upprättats löpande och omedelbart i anslutning till den ifrågavarande transaktionen enligt regler som fastlagts i nationell rättspraxis. [27]

58. Domstolen uttalade att undantaget från skatteplikt för leverans inom gemen-

26 — Dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée (REG 2007, s. I-7861).

27 — Se punkterna 12–18 i domen.

skapen i den medlemsstat varifrån den avgår med (omvänd) beskattning av motsvarande förvärv inom gemenskapen i den medlemsstat där den anländer undviker dubbelbeskattning och åsidosättande av skatteneutralitet. [28]

59. Artikel 22 i sjätte direktivet innehåller formella skyldigheter vad gäller räkenskaper, fakturering, deklaration och förteckningar, och i artikel 22.8 ges medlemsstaterna en möjlighet att införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och till förebyggande av fusk. Sådana åtgärder får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften eller äventyra mervärdesskattens neutralitet. [29]

60. En nationell åtgärd, genom vilken rätten till undantag från skatteplikt underkastats formella krav utan hänsyn till om de materiella kraven uppfyllts, går utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. [30]

61. Transaktionerna skall beskattas med beaktande av sina objektiva kännetecken. Om en leverans uppfyller kraven som fastställts för undantag skall ingen mervärdesskatt betalas. [31]

62. Eftersom det i målet vid den nationella domstolen inte var tvistigt att en gemenskapsintern leverans ägt rum skulle således undantaget från mervärdesskatteplikt beviljas mot bakgrund av skatteneutraliteten när de materiella kraven var uppfyllda, även om den skattskyldiga personen underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Enda avvikelsen härifrån vore om åsidosättandet av sådana formella krav skulle medföra att säker bevisning för att de formella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes. [32]

63. Det skall vara möjligt att i skattskyldiga personers bokföring beakta en omklassificering av en leverans inom gemenskapen som gjorts efter det att denna leverans ägt rum. Den gemenskapsinterna karaktär som utmärker en leverans skall således beaktas när en rättelse i bokföringen har utförts i efterhand, om de objektiva kraven har uppfyllts. [33]

28 — Punkterna 21–23 (som hänvisar till dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergas, REG 1995, s. I-1883, punkt 16, av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen, REG 2006, s. I-483, punkt 54, av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 49, och av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 22).

29 — Punkterna 25 och 26 (som hänvisar till dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa, REG 2000, s. I-1577, punkt 52, beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 29, dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, REG 2000, s. I-6973, punkt 59, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax, REG 2006, s. I-1609, punkt 92).

30 — Punkt 29.

31 — Punkt 30 (som hänvisar till domen i målet Optigen, punkt 44, domen i målet Kittel och Recolta Recycling, punkt 41, och domen i målet Transport Service, punkterna 18 och 19).

32 — Punkt 31.

33 — Punkt 33.

64. Frågan om det är relevant huruvida den skattskyldiga personen till en början undanhållit den omständigheten att en leverans inom gemenskapen ägt rum, och huruvida undantaget kan göras beroende av hans goda tro, beror på huruvida det föreligger en risk för bortfall av skatteintäkter för den berörda medlemsstaten. För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet skall medlemsstaterna föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, under förutsättning att fakturautställaren visar att han var i god tro. När emellertid den personen i god tid fullständigt har undanröjt risken för bortfall av skatteintäkter, kräver principen om neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att han handlat i god tro. Detsamma gäller när bokföringen har rättats i syfte att erhålla ett undantag för en leverans inom gemenskapen. [34]

65. Det skall inte anses som ett bortfall av skatteintäkter när mervärdesskatt inte påförs en leverans inom gemenskapen som till en början felaktigt klassificerats som en leverans inom det land i vilket mervärdesskatten i princip påförs. Skatteintäkterna tillfaller den medlemsstat där slutlig förbrukning sker. [35]

66. Slutligen hindrar inte gemenskapsrätten medlemsstaterna att under vissa förutsättningar betrakta undanhållandet av en transaktion som ägt rum inom gemenskapen som ett försök till skatteundandragande och att i ett sådant fall fatta beslut om de ekonomiska påföljder som föreskrivs i deras interna rättsordningar. Sådana påföljder skall alltid stå i proportion till missbrukets allvar. [36]

Tillämpning i förevarande mål

67. Jag anser att domstolens resonemang i domen i målet Collée är väl lämpat att tillämpas i detta mål. Jag gör det på följande sätt.

68. Syftet med reglerna för omvänd skattskyldighet är att undvika dubbelbeskattning och att säkerställa skatteneutralitet. Åtgärder enligt artiklarna 18.1d eller 22.7 eller 22.8 i sjätte direktivet får inte sträcka sig längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de

34 — Punkterna 34 och 35 (som hänvisar till domen i målet Schmeink & Cofreth, punkterna 60 och 63, dom av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou, REG 2003, s. I-13295, punkt 50). Den synbara skillnaden mellan de två uttalandena om behovet av god tro har sin grund i förhållandet att i domen i målet Schmeink & Cofreth ansåg domstolen att kravet på god tro som den nämnt i dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. I-4227), inte var väsentligt (se domen i målet Schmeink &Cofreth, särskilt i punkterna 50–58).

35 — Punkt 37.

36 — Punkt 40 (med hänvisning till domen i målet Schmeink & Cofreth, punkt 62).

syften för vilka de medgetts, eller äventyra neutraliteten. En åtgärd, genom vilken rätten till avdrag underkastats formella krav utan hänsyn till om de materiella kraven uppfyllts, går utöver vad som är nödvändigt. Transaktioner skall beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken. Om en transaktion uppfyller kraven för avdrag skall mervärdesskatten vara avdragsgill. När det är klart att skattskyldighet enligt reglerna för omvänd skattskyldighet ger rätt till avdrag följer det av skatteneutraliteten att avdrag skall medges om de materiella kraven uppfyllts, även om den skattskyldiga personen underlåtit att uppfylla vissa formella krav. En omklassificering av en leverens, i en skattskyldig persons bokföring, måste kunna ske. Den verkliga karaktären skall således beaktas när en rättelse i bokföringen utförs i efterhand, om de objektiva kraven har uppfyllts. När det inte föreligger någon risk för bortfall av skatteintäkter följer det av principen om skatteneutralitet att mervärdesskattedeklarationer som fått ett felaktigt innehåll kan rättas. Det föreligger inte en sådan risk när skyldigheten att betala skatt och avdragsrätten tar ut varandra. Lämpliga och proportionerliga ekonomiska påföljder kan inte desto mindre föreskrivas för underlåtenhet att deklarera på ett korrekt sätt.

Förslag till avgörande

69. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen skall ge följande svar på frågorna från Commissione Tributaria Provinciale i Genua:

1) Bestämmelserna i gemenskapens mervärdesskattedirektiv utgör inte hinder för föreskrifter i nationell lag om en preskriptionstid avseende utnyttjandet av

en skattskyldig persons rätt till avdrag av ingående skatt på varor och tjänster som han använder inom ramen för sina skattepliktiga transaktioner, förutsatt att tidsfristen i fråga inte är mindre gynnsam än de bestämmelser som gäller för inhemska liknande situationer och att den inte i praktiken omöjliggör avdragsrätten eller försvårar den på ett överdrivet sätt.

2) Bestämmelserna i gemenskapens mervärdesskattedirektiv utgör inte hinder för en skattemyndighet att kontrollera skattskyldiga personers mervärdesskattedeklarationer och kräva betalning av förfallen obetald skatt även om det sker efter utgången av en sådan föreskriven preskriptionstid.

3) I en situation där sådan kontroll uppdagar en förpliktelse att betala mervärdesskatt som inte deklarerats, och som om den deklarerats skulle ha medfört en därav följande avdragsrätt, får inte förpliktelsen utkrävas utan beaktande av avdragsrätten.