DOMSTOLENS DOM

den 21 mars 2000 *

I de förenade målen C-110/98—C-147/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Spanien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Gabalfrisa SL m.fl.

och

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

angående 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: spanska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.C. Moitinho de Almeida (referent), L. Sevón och R. Schintgen samt domarna P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tarragona 161 SA (mål C-112/98 och C-136/98), genom advokaterna F. Alonso Fernández, E. Andres och A. Azpeitia Gamazo, Madrid,

— Gran Vía Zaragoza SA (mål C-116/98 och C-118/98—C-120/98), genom M. Laborda Aured, juridiskt ombud,

— Savigi 89 SA (mål C-123/98), genom advokaten G. Galiano Quesada, Barcelona,

— Plácida Jiménez SL (mål C-125/98), genom J. Jiménez Cano, juridiskt ombud,

— Jesús Corral García, (mål C-132/98),

— Gesba SA (mål C-137/98), genom M. Casasus Camps, juridiskt ombud,

— Estació de Servei El Trevol SL (mål C-138/98), genom advokaten J. Gibert Canet, Barcelona,

— Bungy Fun Germany GBDR (mål C-147/98), genom advokaten F. Marcos, Tarragona,

— Spaniens regering, genom M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom biträdande juridiska rådgivaren M. Apessos, statens rättsliga råd, och särskilda juridiska rådgivaren A. Rokofyllou, utrikesministeriets avdelning för europarättsliga frågor, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren M. Díaz-Llanos La Roche och C. Gómez de la Cruz, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 7 oktober 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña har genom beslut av den 19 december 1997 (mål C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 och C-125/98—C-146/98), av den 30 januari 1998 (mål C-121/98—C-124/98 och C-147/98) och av den 25 februari 1998 (mål C-116/98, C-118/98 och C-119/98), som inkom till domstolens kansli den 14 april 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga 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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan flera näringsidkare och egenföretagare och olika lokalkontor av Agencia Estatal de Administración Tributaria (den statliga skatteförvaltningen, nedan kallad AEAT) vad avser avdrag för mervärdesskatt som betalats för transaktioner som genomförts innan de inledde sin verksamhet.

Sjätte direktivet

3 Artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet, där begreppet skattskyldig person definieras, 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."

4 I artikel 17 i sjätte direktivet, som reglerar avdragsrätten, anges 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.

...”

5 Artikel 22 i sjätte direktivet, som reglerar de skattskyldigas skyldigheter enligt det inhemska systemet, har följande lydelse:

”1. Varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör.

...

8. Utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som skall införas i överensstämmelse med artikel 17.4, får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

...”

Den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt

6 I artikel 100 i lag nr 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (*BOE* nr 312 av den 29 december 1992, rättelse i *BOE* nr 33 av den 8 februari 1993) föreskrivs att avdragsrätten upphör fem år efter dess inträde.

7 Artikel 111 i lag 37/1992, i dess lydelse enligt artikel 10.7 i lag nr 13/1996 av den 30 december 1996 om bestämmelser på området för skatter, förvaltning och socialsystemet (*BOE* nr 315 av den 31 december 1996, nedan kallad lag nr 37/1992) har följande lydelse:

"1. Näringsidkare och egenföretagare kan dra av skatt som har betalats innan närings- eller yrkesverksamheten inleddes från och med den tidpunkt att de faktiskt inleder denna verksamhet eller i förekommande fall en särskild del av denna verksamhet, förutsatt att rätten att dra av denna skatt inte har upphört på grund av att fristen enligt artikel 100 i denna lag har löpt ut.

...

5. Oavsett vad som föreskrivs i punkt 1 i denna bestämmelse skall näringsidkare och egenföretagare som begär avdrag för skatten för tiden innan de har inlett sin verksamhet i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 93.3 i denna lag uppfylla följande krav:

1° De skall, innan de betalade skatten, på sätt som föreskrivs i förordning ha inlämnat anmälan före påbörjandet av närings- eller yrkesverksamheten eller en särskild del av denna verksamhet...

2° De skall inleda närings- eller yrkesverksamheten inom ett år från det att de inlämnade den anmälan som anges i punkt 1 ovan. Skatteförvaltningen kan emellertid, på sätt som kommer att fastställas i förordning, 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.

Om dessa krav inte är uppfyllda kan avdrag för betald skatt inte göras innan verksamheten inleds, varvid den skattskyldige skall korrigera de avdrag som han i förekommande fall har gjort.

Bestämmelserna i punkt 5 ovan är inte tillämpliga på skatt på förvärv av fast egendom, vilken är avdragsgill först när närings- eller yrkesverksamheten, eller i förekommande fall en särskild del av denna verksamhet, faktiskt har inletts. I detta fall anses avdragsrätten ha inträtt den dag verksamheten i fråga inleddes."

8 I den andra övergångsbestämmelsen i lag nr 13/1996 tilläggs följande:

"Bestämmelserna i denna lag skall även tillämpas på förfaranden för avdrag för skatt som betalats innan närings- eller yrkesverksamheten inleddes, vilka har påbörjats innan denna lag trädde i kraft.

Vad som föreskrivs i denna övergångsbestämmelse skall enbart gälla sådan skatt som betalats under de fem år som föregår denna lags ikraftträdande."

9 I artikel 28 i kungligt dekret 1624/1992 av den 29 december 1992 om antagande av mervärdesskatteförordningen (*BOE* nr 314 av den 31 december 1992) preciseras följande:

"1. Skattskyldiga får inlämna ansökningar om och välja mellan följande:

...

4° Ansöka att den frist för inledande av närings- eller yrkesverksamheten som föreskrivs i artikel 111.1 i lagen skall förlängas.

2. ...

Ansökan skall inlämnas inom följande frister:

...

4° I det fall som avses i punkt 4 i föregående punkt två månader före utgången av den fastställda fristen på ett år."

Bakgrunden och tolkningsfrågan

10 Olika lokalkontor av AEAT har vägrat att medge sökandena i målen vid den nationella domstolen avdrag för mervärdesskatt som betalats för transaktioner som genomförts innan de inledde sin verksamhet, i de flesta fall är det fråga om byggnadsarbeten, på grund av att de inte uppfyllt villkoren i artikel 111 i lag nr 37/1992 eller artikel 28 i kungligt dekret nr 1624/1992.

11 Sökandena i målen vid den nationella domstolen ansåg att villkoren i artikel 111 i lag nr 37/1992 strider mot artikel 17.1 och 17.2 a i sjätte direktivet, varför de anförde klagomål till Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mot dessa beslut av AEAT:s olika lokalkontor.

12 Det framgår av begäran om förhandsavgörande i de olika målen att enligt ett beslut av Tribunal Económico-Administrativo Central av den 29 mars 1990 utgör en Tribunal Económico-Administrativo en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Ett sådant organ uppfyller nämligen de fem villkor som har uppställts i domstolens rättspraxis rörande begreppet domstol i den mening som avses i denna bestämmelse, nämligen att organet måste vara upprättat enligt lag, att det måste vara av stadigvarande karaktär, att dess jurisdiktion måste vara av tvingande art, att förfarandet måste vara kontradiktoriskt och att organet måste tillämpa rättsregler.

13 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña var osäker huruvida lag nr 37/1992 är förenlig med artikel 17 i sjätte direktivet, varför den beslutade att vilandeförklara målen, och i vart och ett av målen ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör reglerna om avdragsrätt i artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 hinder för en nationell lagstiftning som till förebyggande av fusk föreskriver att en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han har börjat att regelbundet genomföra skattepliktiga transaktioner, exempelvis att han, innan skatten skall betalas, måste lämna in en anmälan och att han måste börja att regelbundet genomföra skattepliktiga transaktioner inom en viss tid från denna anmälan, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller åtminstone att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum?"

14 Genom beslut av den 8 maj 1998 förenade domstolens ordförande målen C-110/98—C-147/98 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Upptagande till sakprövning

15 Det skall inledningsvis prövas huruvida Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

Den nationella lagstiftningen rörande Tribunales Económico-Administrativos

16 I artikel 90 i allmän skattelag nr 230/1963 av den 28 december 1963 (*BOE* av den 30 december 1963) anges att förvaltning, taxering och uppbörd av skatter och avgifter ankommer på andra organ än dem som skall pröva klagomål härom.

17 I artikel 163 i lag nr 230/1963 föreskrivs att behandling av klagomål i skatteärenden ankommer på Tribunales Económico-Administrativos.

18 I artikel 1 i kungligt dekret nr 391/1996 av den 1 mars 1996, genom vilken regler för förfarandet rörande ekonomisk-administrativa klagomål har godkänts (*BOE* nr 72 av den 23 mars 1996; rättelse i *BOE* nr 168 av den 12 juli 1996), föreskrivs att klagomål i skatteärenden skall utredas och prövas i enlighet med bestämmelser i lag och med nämnda dekret.

19 Artikel 3 i nämnda dekret har följande lydelse:

"Följande organ är behöriga att pröva ekonomisk-administrativa klagomål:

1. Ekonomi- och finansministern.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. Tribunales Económico-Administrativos Locales i Ceuta och Melilla."

20 I artikel 40 i lagdekret nr 2795/1980 av den 12 december 1980 om genomförande av lag nr 39/1980 om grundläggande regler för ekonomisk-administrativa förfaranden (*BOE* av den 30 december 1980) och artiklarna 4.2, 119.3 och 119.4 i kungligt dekret nr 391/1996 preciseras att det går att väcka talan vid allmän förvaltningsdomstol mot beslut av Tribunales Económico-Administrativos.

21 I artikel 4.1 punkt 3 i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 8.1 i kungligt dekret nr 391/1996 föreskrivs att finans- och ekonomiministern fattar beslut rörande bland annat klagomål i skatteärenden där Tribunal Económico-Administrativo Central anser att nämnde minister bör pröva ärendet på grund av dess art, det tvistiga beloppet eller ärendets vikt.

22 I artikel 5 c i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 9.1 b i kungligt dekret nr 391/1996 föreskrivs att Tribunal Económico-Administrativo Central skall pröva överklaganden av beslut av Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 I artikel 16.1, 16.5 och 16.7 i kungligt dekret nr 391/1996 preciseras att Tribunales Económico-Administrativos Regionales skall bestå av en ordförande och minst tre ledamöter samt en justitiesekreterare, vilka var och en har en röst.

Ordföranden, avdelningsordförandena och ledamöterna utses bland tjänstemän i de förvaltningar som nämns i en särskild förteckning och kan avsättas genom beslut av ekonomi- och finansministern. Justitiesekreteraren måste vara en abogado del Estado.

24 Enligt artikel 169 i lag nr 230/1963, artikel 17.1 i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 40.1 i kungligt dekret nr 391/1996, har den behöriga instansen i klagomål i skatteärenden behörighet att ompröva alla frågor som rör taxeringen eller klagomålet, oavsett om de berörda själva har tagit upp dem.

25 I artikel 40.2 i kungligt dekret nr 391/1996 tilläggs att den behöriga instansen härvid kan: a) fastställa det omtvistade beslutet, b) upphäva beslutet helt eller delvis, c) precisera relevanta rättigheter och skyldigheter eller förelägga förvaltningsorganen att fatta de beslut som behövs för att följa det beslut som fattats till följd av klagomålet.

26 I artikel 17.2 i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 40.3 i kungligt dekret nr 391/1996 preciseras att om den behöriga instansen har för avsikt att uttala sig om frågor som de berörda inte har tagit upp, skall den upplysa parternas ombud därom och ge dem en frist på femton dagar för att yttra sig däröver.

27 I artikel 35.1 i lagdekret nr 2795/1980 föreskrivs att Tribunales Económico-Administrativos skall pröva de klagomål som inkommer till dem. I artikel 23.1 i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 104 i kungligt dekret nr 391/1996 preciseras att om ett klagomål i ett skatteärende inte har blivit föremål för ett beslut inom ett år från det att det anfördes, oavsett instans, anses det ha avslagits, varvid den berörde kan väcka talan mot detta beslut om avslag vid behörig domstol.

28 Enligt artikel 55 i kungligt dekret nr 391/1996 kan skatteförvaltningen inte upphäva eller ändra Tribunales Económico-Administrativos slutgiltiga beslut, förutom i fall av uppenbar nullitet eller efter användning av särskilda rättsmedel.

29 Artiklarna 30 och 32 i lagdekret nr 2795/1980 och artiklarna 90 och 97 i kungligt dekret nr 391/1996 ger de berörda möjlighet att inkomma med yttranden och ge in bevisning för sina påståenden samt att begära muntlig förhandling.

30 I artiklarna 20 och 35.2 i lagdekret nr 2795/1980 preciseras att beslut av Tribunales Económico-Administrativos skall vara motiverade vad avser bedömningen av de faktiska omständigheterna och den juridiska bedömningen.

31 I artikel 110.2 i kungligt dekret nr 391/1996 föreskrivs att, om skatteförvaltningen till följd av ett beslut som fattats av en Tribunal Económico-Administrativo Regional måste ändra ett beslut som varit föremål för klagomål, detta skall ske inom femton dagar. I artikel 110.4 i kungligt dekret nr 391/1996 tilläggs att om skatteförvaltningen till följd av ett beslut fattat av en Tribunal Económico-Administrativo Regional skall betala tillbaka felaktigt uppburen skatt, har den berörde rätt till dröjsmålsränta från och med den dag då skatten betalades.

32 I artikel 112 i kungligt dekret nr 391/1996 föreskrivs att justitiesekreterarna i Tribunales Económico-Administrativos Regionales övervakar att fattade beslut

följs och att de själva skall anta eller föreslå ordföranden att anta lämpliga åtgärder för att undanröja hinder mot verkställighet av besluten.

Domstolens bedömning

33 För att bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, vilket är en rent gemenskapsrättslig fråga, skall EG-domstolen beakta ett antal omständigheter, nämligen om organet är upprättat enligt lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning (se bland annat dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult, REG 1997, s. I-4961, punkt 23, och där omnämnd rättspraxis).

34 Domstolen konstaterar härvid inledningsvis att Tribunales Económico-Administrativos uppgifter anges i lag nr 230/1963 och lagdekret nr 2795/1980. Förfarandet rörande klagomål i skatteärenden regleras i kungligt dekret nr 391/1996. Lag nr 230/1963, lagdekret nr 2795/1980 och kungligt dekret nr 391/1996 innehåller regler som medför att Tribunales Económico-Administrativos skall anses vara upprättade enligt lag och vara av stadigvarande karaktär.

35 Domstolen konstaterar vidare att enligt artikel 35.1 i lagdekret nr 2795/1980 skall Tribunales Económico-Administrativos pröva inkomna klagomål. Det framgår dessutom av artikel 163 i lag nr 230/1963, artikel 40 i lagdekret nr 2795/1980 och artiklarna 4.2, 119.3 och 119.4 i kungligt dekret nr 391/1996, att man inte kan väcka talan mot beslut av skatteförvaltningen i allmän förvaltningsdomstol om man inte dessförinnan har anfört klagomål vid Tribunales Económico-Administrativos. Dessa organs jurisdiktion är således av tvingande art.

36 Det framgår vidare av artiklarna 55 och 110 i kungligt dekret nr 391/1996 att skatteförvaltningen, förutom i fall av uppenbar nullitet eller särskilda rättsmedel, inte kan upphäva eller ändra Tribunales Económico-Administrativos slutgiltiga beslut. Skatteförvaltningen skall verkställa dessa beslut och i förekommande fall ändra det omtvistade beslutet eller återbetala felaktigt uppburen skatt. I enlighet med artikel 112 i nämnda dekret skall justitiesekreterarna i Tribunales Económico-Administrativos Regionales övervaka att fattade beslut verkställs och själva anta lämpliga åtgärder för att undanröja hinder mot verkställighet av besluten. Tribunales Económico-Administrativos slutgiltiga beslut är således tvingande.

37 Vad avser frågan huruvida förfarandet rörande klagomål i skatteärenden är kontradiktoriskt skall det erinras om att kravet på ett kontradiktoriskt förfarande inte är något absolut kriterium (domen i det ovannämnda målet Dorsch Consult, punkt 31). I förevarande fall kan de berörda, enligt artiklarna 30 och 32 i lagdekret nr 2795/1980 och artiklarna 90 och 97 i kungligt dekret nr 391/1996, inkomma med yttranden och ge in bevisning för sina påståenden samt begära muntlig förhandling. Dessutom måste en Tribunal Económico-Administrativo som har för avsikt att pröva frågor som de berörda inte har tagit upp, enligt artikel 17.2 i lagdekret nr 2795/1980 och artikel 40.3 i kungligt dekret nr 391/1996, upplysa parternas ombud därom och ge dem en frist på femton dagar för att yttra sig däröver. Mot denna bakgrund anser domstolen att förfarandet rörande klagomål i skatteärenden uppfyller kravet på kontradiktoriskt förfarande.

38 Det framgår dessutom av artiklarna 20 och 35.2 i lagdekret nr 2795/1980 att beslut av Tribunales Económico-Administrativos skall vara motiverade vad avser bedömningen av de faktiska omständigheterna och den juridiska bedömningen. I artikel 1 i kungligt dekret nr 391/1996 preciseras att Tribunales Económico-Administrativos prövar klagomål i skatteärenden i enlighet med bestämmelserna i nämnda dekret. Enligt artikel 40.2 i nämnda dekret kan Tribunales Económico-Administrativos antingen fastställa det omtvistade beslutet, upphäva beslutet helt eller delvis, eller precisera relevanta rättigheter och skyldigheter eller förelägga förvaltningsorganen att fatta vissa beslut. Av nämnda bestämmelser framgår att Tribunales Económico-Administrativos tillämpar rättsregler.

39 Det skall slutligen understrykas att artikel 90 i lag nr 230/1963 säkerställer en funktionsmässig uppdelning mellan skatteförvaltningen som ansvarar för förvaltning, uppbörd och taxering, och Tribunales Económico-Administrativos, som prövar klagomål som anförts mot skatteförvaltningens beslut utan att ta emot instruktioner från densamma.

40 Dessa garantier gör att Tribunales Económico-Administrativos — till skillnad från vad som domstolen ansåg vara fallet med directeur des contributions directes et des accises, i dom av den 30 mars 1993 i mål C-24/92, Corbiau (REG 1993, s. I-1277; svensk specialutgåva, volym 14, s. 105), punkterna 15 och 16 — har egenskapen av en utomstående i förhållande till den myndighet som har fattat det beslut som är föremål för klagomål och är tillräckligt oberoende för att kunna anses som en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget.

41 Av detta följer att Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña skall anses som en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, varför tolkningsfrågan kan upptas till sakprövning.

Tolkningsfrågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17 i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han har börjat att regelbundet genomföra skattepliktiga transaktioner, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste

lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och den dag då han börjar att genomföra skattepliktiga transaktioner, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att skattepliktiga transaktioner regelbundet börjar äga rum.

43 Det skall inledningsvis erinras om att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18).

44 Det skall vidare erinras om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 19, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15).

45 Såsom domstolen har angivit i domen i det ovannämnda målet Rompelman (punkt 23) och i dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), punkt 16, medför principen att beskattningen av mervärdet skall påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då den planerade verksamheten inleds, det vill säga då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Varje annan tolkning av artikel 4 i direktivet skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt inom ramen för sin näringsverksamhet, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad

mellan investeringsutgifter som uppkommit innan en verksamhet inleds och investeringsutgifter som uppkommer därefter.

46 Artikel 4 hindrar emellertid inte att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift att denne avser påbörja ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. Det skall härvid framhållas att en näringsidkare endast kan anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående planerad verksamhet har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter (domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 24, och INZO, punkterna 23 och 24).

47 Av detta följer att den som styrker sin uppgift att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, skall anses som en skattskyldig person. Den som anses som skattskyldig person skall härvid i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart — redan innan den egentliga verksamheten har inletts — göra avdrag för mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag.

48 Den spanska regeringen har emellertid gjort gällande att en jämförelse mellan artikel 22.1 och artikel 22.8 i sjätte direktivet ger vid handen att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och den dag då han börjar att genomföra skattepliktiga transaktioner.

49 Enligt den spanska regeringen har denna regel införts i kontrollsyfte, i likhet med kravet i artikel 22.1 i sjätte direktivet, där det anges att varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör.

50 Den spanska regeringen och den grekiska regeringen menar vidare att medlemsstaternas möjlighet att med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet ålägga andra skyldigheter än dem som föreskrivs i nämnda direktiv, i syfte att säkerställa riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk, även innebär en möjlighet att föreskriva att en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att kunna få göra avdrag för mervärdesskatt, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och den dag då han börjar att genomföra skattepliktiga transaktioner.

51 Det skall härvid anmärkas, vilket kommissionen med rätta har påpekat, att det i artikel 22.1 i sjätte direktivet endast föreskrivs en skyldighet för de skattskyldiga att uppge när deras verksamhet inleds, förändras eller upphör. Denna bestämmelse ger emellertid på intet sätt medlemsstaterna rätt att i fall då en sådan deklaration inte har ingivits skjuta upp avdragsrätten till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum eller att beröva den skattskyldige denna rätt.

52 Det skall slutligen erinras om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att säkerställa riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. 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 (se i detta

sammanhang 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).

53 Domstolen konstaterar dock att den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen inte bara innebär att en skattskyldig måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och den dag då han börjar att genomföra skattepliktiga transaktioner, för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför skattepliktiga transaktioner, utan även innebär att underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att möjligheten att utnyttja avdragsrätten systematiskt skjuts upp till dess att skattepliktiga transaktioner regelbundet börjar äga rum. Enligt denna lagstiftning kan den skattskyldige även förlora sin avdragsrätt om han aldrig börjar göra sådana transaktioner eller om han inte utnyttjar sin avdragsrätt inom fem år från dess inträde.

54 En sådan lagstiftning går därför utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att säkerställa riktig debitering och uppbörd av skatt och att förebygga fusk.

55 Svaret på tolkningsfrågan blir således att artikel 17 i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han har börjat att regelbundet genomföra skattepliktiga transaktioner, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och den dag då han börjar att genomföra skattepliktiga transaktioner, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att skattepliktiga transaktioner regelbundet börjar äga rum.

Rättegångskostnader

56 De kostnader som har förorsakats den spanska och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående den fråga som genom beslut av den 19 december 1997 (mål C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 och C-125/98—C-146/98), av den 30 januari 1998 (mål C-121/98—C-124/98 och C-147/98) och av den 25 februari 1998 (mål C-116/98, C-118/98 och C-119/98), har ställts av Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña — följande dom:

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 utgör hinder

för en nationell lagstiftning enligt vilken en skattskyldig måste uppfylla vissa villkor för att få göra avdrag för mervärdesskatt som han har betalat innan han regelbundet genomför de skattepliktiga transaktionerna, exempelvis att han, innan skatten betalas, måste lämna in en anmälan om verksamheten och att det högst får gå ett år mellan denna anmälan och det att de skattepliktiga transaktionerna verkligen genomförs, varvid underlåtenhet att uppfylla dessa krav får till följd att avdragsrätten upphör eller att möjligheten att utnyttja avdragsrätten skjuts upp till dess att de skattepliktiga transaktionerna regelbundet börjar äga rum.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 mars 2000.

R. Grass — G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare — Ordförande