

Mål C-341/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

25 maj 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Corte suprema di cassazione (Italien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 maj 2022

Klagande:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Motpart:

Agenzia delle Entrate

Saken i det nationella målet

Överklagande av ett beskattningsbeslut genom vilket Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten) har kvalificerat Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA som ett skalbolag med avseende på beskattningsperioden 2008 och krävt in ytterligare obetalda direkta skatter. Genom det överklagade beskattningsbeslutet har Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA vidare nekats möjligheten att föra över sin mervärdesskattefordran på 42 108 euro till det påföljande räkenskapsåret, eftersom bolaget tre beskattningsperioder i rad inte genomförde mervärdesskattepliktiga transaktioner till ett minimibelopp som gjorde att det klarade det så kallade substanstest som föreskrivs i den nationella lagstiftningen på området för skalbolag.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Med beaktande av artikel 267 FEUF önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en nationell lagstiftning om substanstest är förenlig med unionsrätten, i synnerhet med avseende på konsekvenserna av att inte klara

substanstestet när det gäller kvalificeringen som beskattningsbar person och rätten till avdrag för mervärdesskatt samt i tillämpliga fall även vad beträffar rättssäkerheten och skyddet för berättigade förväntningar.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

”1) Kan artikel 9.1 i direktiv 2006/112 tolkas på så sätt att en person inte kvalificeras som beskattningsbar person och således inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av den övervältrade erlagda mervärdesskatten för det fall personen genomför mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner i en omfattning som inte – då det är fråga om en extremt begränsad omfattning – anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen tre år i rad förfogar över enligt bestämmelser i lag, och personen inte kan styrka att det föreligger objektiva förhållanden som utgör hinder och motiverar denna omständighet?

2) Om den första frågan besvaras nekande, utgör då artikel 167 i direktiv 2006/112 samt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen med avseende på inskränkningen av rätten till avdrag för mervärdesskatt hinder för en nationell lagstiftning som genom artikel 30.4 i lag nr 724/1994 nekar en beskattningsbar person rätten till avdrag för den övervältrade erlagda mervärdesskatten på förvärv, återbetalning av den eller överföring av den till en påföljande beskattningsperiod för det fall personen tre beskattningsperioder i rad genomför mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner i en omfattning som inte – då det är fråga om en extremt begränsad omfattning – anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen tre år i rad förfogar över enligt bestämmelser i lag, och personen inte kan styrka att det föreligger objektiva förhållanden som utgör hinder och motiverar denna omständighet?

3) Om den andra frågan besvaras nekande, utgör då de unionsrättsliga principerna om rättssäkerheten och skyddet för berättigade förväntningar hinder för en nationell lagstiftning som genom artikel 30.4 i lag nr 724/1994 nekar en beskattningsbar person rätten till avdrag för den övervältrade erlagda mervärdesskatten på förvärv, återbetalning av den eller överföring av den till en påföljande beskattningsperiod för det fall personen tre beskattningsperioder i rad genomför mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner i en omfattning som inte – då det är fråga om en extremt begränsad omfattning – anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen tre år i rad förfogar över enligt bestämmelser i lag, och personen inte kan styrka att det föreligger objektiva förhållanden som utgör hinder och motiverar denna omständighet?”

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i synnerhet artiklarna 2.1 a, 9.1, 167, 168 och 178

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i synnerhet artiklarna 18.4 och 27.1–27.4

Anförd praxis från EU-domstolen

Dom av den 20 januari 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (C- 655/19, EU:C:2021:40, punkterna 25–30), dom av den 6 oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C- 267/08, EU:C:2009:619, punkt 20), dom av den 2 juni 2016, Lajvér (C- 263/15, EU:C:2016:392), dom av den 15 september 2011, Slaby m.fl. (C- 180/10 och C- 181/10, EU:C:2011:589, punkterna 36, 37 och 45), dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C- 60/90, EU:C:1991:268, punkt 13), dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C- 331/14, EU:C:2015:456, punkt 23), dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan) (C- 420/18, EU:C:2019:490, punkt 29), dom av den 17 oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting (C- 692/17, EU:C:2019:[867], punkt 25), dom av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten) (C-895/19, EU:C:2021:216, punkterna 32 och 33), dom av den 1[4] oktober 2021, Finanzamt N (Underrättelse om användning) (C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, punkterna 31, 32 och 34), dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40), dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 34), dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29), dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punkt 27), dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62), dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 38 och 40), dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkterna 37–39), dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkterna 39 och 40), dom av den 9 september 2021, GE Auto Service Leasing GmbH (C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50), dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France SAS (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, punkt 80), dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 48), dom av den

18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor) (C-371/19, EU:C:2020:936, punkt 83), dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35), dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28 och den där angiven rättspraxis samt punkt 29)

Anförda nationella bestämmelser

Legge 23 dicembre 1994, n. 724, ”Misure di razionalizzazione della finanza pubblica” (lag nr 724 av den 23 december 1994 om rationaliseringsåtgärder för de offentliga finanserna), i synnerhet artikel 30 med rubriken ”Skalbolag. Bevisvärdering”:

”4. För vilande bolag och enheter gäller att den deklarerade överskjutande ingående mervärdesskatten varken ger rätt till återbetalning eller kan bli föremål för kompensation ... eller överlåtelse ... När det vilande bolaget eller den vilande enheten tre beskattningsperioder i rad inte genomför beskattningsbara transaktioner till minst det belopp som fastställs genom tillämpning av procentsatserna i punkt 1 får den överskjutande ingående mervärdesskatten inte längre avräknas från den mervärdesskatt som ska betalas för påföljande beskattningsperioder.

4-bis. I händelse av situationer som objektivt sett har gjort det omöjligt att erhålla intäkter, ökningslagertillgångar och inkomster samt av resultatet i den mening som avses i denna artikel, eller som har förhindrat att de beskattningsbara transaktioner som anges i punkt 4 genomförs, kan det berörda bolaget ansöka om att motsvarande bestämmelser mot skatteundandragande inte ska tillämpas ...”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Agenzia delle Entrate meddelade bolaget Vigna Ottieri s.r.l., som numera ingår i Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, ett beskattningsbeslut genom vilket bolaget för beskattningsperioden 2008 kvalificerades som ett skalbolag, eftersom bolaget i sina räkenskaper hade registrerat utgående transaktioner till ett sammanlagt belopp som var lägre än den intäktströskel under vilken det enligt den nationella lagstiftningen presumeras att bolaget inte är verksamt.
- 2 Genom detta beskattningsbeslut krävde Agenzia delle Entrate även in de skatter som inte vederbörligen hade betalats in och avslog den mervärdesskattefordran på 42 108 euro som bolaget hade framställt för det påföljande räkenskapsåret. Agenzia delle Entrate motiverade detta nekande med att bolaget tre beskattningsperioder i rad inte hade genomfört mervärdesskattepliktiga transaktioner till ett belopp som minst motsvarade det som följde av tillämpningen av kriterierna för substansstestet.

- 3 Agenzia delle Entrate påpekade vidare att bolagets överlåtelser av materiella tillgångar och av rätten att använda ett varumärke inte var relevanta för det aktuella testet, eftersom de utgjorde överlåtelse av en företagsgren och, som sådana, inte föll inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 4 Bolaget överklagade ovannämnda beskattningsbeslut och nekade närmare bestämt till att det hade skett en överlåtelse av en företagsgren. Bolaget gjorde gällande att det inte hade kunnat styrkas att förvärvaren hade fortsatt att bedriva en verksamhet som tidigare hade bedrivits av överlåtaren.
- 5 Commissione tributaria provinciale di Avellino ogillade överklagandet genom dom av den 18 april 2012.
- 6 Bolaget överklagade domen till Commissione tributaria regionale della Campania, som ogillade överklagandet genom dom av den 15 oktober 2013. Nämnda domstol ansåg nämligen, liksom Agenzia delle Entrate anförde, att bolaget genom överlåtelser av materiella tillgångar och av rätten att använda varumärket hade genomfört en överlåtelse av en företagsgren, vilket innebar att de transaktioner som var föremål för överklagandet inte föll inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 7 Bolaget har ingett kassationsöverklagande till den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 8 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA har gjort gällande att direktiv 77/388/EEG (i synnerhet artiklarna 18.4 och 27.1–27.4) har åsidosatts, eftersom bolaget genom den överklagade domen hindras från att föra över den deklarerade överskjutande ingående mervärdesskatten till det påföljande räkenskapsåret. Det är således fråga om en otillbörlig inskränkning av rätten till avdrag för mervärdesskatt och ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 9 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA är av den uppfattningen att en nationell bestämmelse (såsom den som tillämpades i förevarande situation och som syftar till att förhindra bedrägerier och missbruk med avseende på skalbolag) vilken leder till en sådan inskränkning som inte föreskrivs i mervärdesskattedirektivet ska godkännas på förhand av Europeiska unionens råd. Bestämmelsen är annars i strid med direktivet och ska inte tillämpas.
- 10 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA har därför gjort gällande att den nationella domstolen är skyldig att låta bli att tillämpa den nationella bestämmelsen på grund av att den är i strid med mervärdesskattedirektivet. Enligt bolaget får rätten till avdrag för mervärdesskatt endast nekas när skattemyndigheten kan styrka att de materiella kraven inte är uppfyllda eller att denna rättighet har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

- 11 Agenzia delle Entrate har gjort gällande att appellationsdomstolen tillämpade den nationella lagstiftningen om skalbolag korrekt, eftersom förutsättningarna var uppfyllda för att utesluta att bolaget inte befann sig i en period med löpande verksamhet. Enligt Agenzia delle Entrates uppfattning levererade nämligen bolaget varor och tillhandahöll tjänster som, även om de utgjorde ett medel för en ytterligare verksamhet, i sig hade ett verkligt och självständigt värde som innebar att det kunde uppnås inkomster.
- 12 Agenzia delle Entrate erinrar vidare om att syftet med den nationella lagstiftningen om skalbolag är att undvika att personer som endast formellt sett tycks bedriva verksamhet men som i själva verket inte är verksamma missbrukar bolagsstrukturer och uppnår skattefordelar. Inskränkningen av rätten till avdrag för mervärdesskatt grundar sig därför på den omständigheten att det i förevarande fall inte finns någon person som kan kvalificeras som beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 13 Den hänskjutande domstolen påpekar att artikel 30 i lag nr 724/1994 syftar till att verka avskräckande på bildandet av ”skalbolag”, det vill säga att använda bolagsstrukturer för att uppnå andra ändamål än de som är tillåtna i lag, och bygger i detta hänseende på det instrument som utgörs av den rättsliga presumtionen att det inte bedrivs någon verksamhet. Som regel föreligger nämligen ingen företagseffektivitet utan en minsta intäktskontinuitet.
- 14 Lagstiftaren har därför fastställt en minsta intäcks- och inkomstnivå som är kopplad till värdet på vissa tillgångar. Det faktum att denna miniminivå inte uppnås tyder på att bolaget är vilande. Det är därför fråga om en presumtion om en minimiinkomst som fastställs på grundval av genomsnittliga lönsamhetskoefficienter för ovannämnda tillgångar. Den beskattningsbara personen kan emellertid upphäva denna presumtion för det fall det kan styrkas att det har förelagat situationer som objektivt sett har gjort det omöjligt att uppnå en viss minsta intäktsvolym.
- 15 Vad beträffar mervärdesskatten följer det av presumtionen att det inte bedrivs någon verksamhet att den beskattningsbara personen mot bakgrund av nämnda artikel 30.4 i lag nr 724/1994 inte har rätt till återbetalning av den deklarerade överskjutande ingående mervärdesskatten eller att använda denna överskjutande del i form av kompensation eller överlåtelse till tredje man, vilket innebär att den beskattningsbara personen endast har rätt att föra över den överskjutande mervärdesskatten och dra av den från den skatt som ska betalas för påföljande beskattningsperioder.
- 16 Enligt denna bestämmelse nekas emellertid även rätten till att föra över denna överskjutande mervärdesskatt och dra av den från den skatt som ska betalas för påföljande beskattningsperioder när det vilande bolaget tre beskattningsperioder i rad inte genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner som uppgår till minst det

- belopp som fastställs genom tillämpning av de procentsatser som föreskrivs för substanstestet.
- 17 I det sistnämnda fallet har den beskattningsbara personen ingen som helst möjlighet att utöva rätten till avdrag för den övervärlade erlagda mervärdesskatten på genomförda förvärv. Agenzia delle Entrate anser att Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA befinner sig just i den beskrivna situationen och således inte har rätt att föra över den överskjutande mervärdesskatt som uppkom för år 2008 till nästa beskattningsperiod.
 - 18 Mot denna bakgrund anför den hänskjutande domstolen att den nationella lagstiftningen kan vara i strid med direktiv 2006/112 och med unionsrättslig praxis med avseende på tre aspekter.
 - 19 Den första aspekten gäller begreppet beskattningsbar person, som definieras i artikel 9.1 [första] stycket i direktiv 2006/112, och avser möjligheten att tolka denna bestämmelse på så sätt att ett bolag inte kvalificeras som beskattningsbar person och således inte har rätt till avdrag för den övervärlade erlagda mervärdesskatten när ett bolag inte klarar det substanstest som föreskrivs i nationell lagstiftning och inte heller kan styrka att det föreligger objektiva förhållanden som utgör hinder och motiverar denna omständighet.
 - 20 I detta sammanhang påpekar den hänskjutande domstolen att en sådan tolkning av denna bestämmelse i direktivet skulle påverka det italienska skattesystemet på så sätt att en enhet som tre år i rad inte klarar substanstestet kvalificeras som en person som inte utövar ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende och således inte anses vara någon beskattningsbar person. Dock skulle enheten enligt de allmänna bestämmelserna fortsatt vara föremål för inkomstbeskattning enligt regelverket för affärsdrivande enheter på grundval av dess formella rättsliga kvalificering.
 - 21 I en situation som den aktuella där en person inte klarar substanstestet nekas således kvalificeringen som beskattningsbar person på grund av (antagandet) att enheten inte utövar ekonomisk verksamhet och således beroende på en given kvantitet som motsvarar ett inadekvat belopp av de beskattningsbara transaktionerna i förhållande till de tillgångar som personen förfogar över.
 - 22 Detta tycks inte vara förenligt med unionsrättslig praxis vad gäller begreppet beskattningsbar person, som ska definieras i förhållande till begreppet ekonomisk verksamhet. Den hänskjutande domstolen erinrar bland annat om att när det ska fastställas om en verksamhet utgör en ekonomisk verksamhet kan inte antalet och omfattningen av försäljningarna utgöra ett kriterium för att skilja den verksamhet som en aktör bedriver i egenskap av privatperson, vilket faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 2006/112, från den verksamhet som bedrivs av en aktör vars transaktioner utgör ekonomisk verksamhet.
 - 23 Den hänskjutande domstolen påpekar vidare att skattemyndigheten får neka att kvalificera en person som beskattningsbar person för det fall skattemyndigheten

kan styrka att avsiktsförklaringen angående en planerad ekonomisk verksamhet inte har lämnats i god tro av den berörda personen, som under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen.

- 24 Den hänskjutande domstolen erinrar även om att det faktum att en person inte klarar substansstestet endast ligger till grund för den rättsliga presumptionen att det inte utövas ekonomisk verksamhet men att det inte är att likställa med ett bevis på att det inte är fråga om någon beskattningsbar person. Den beskattningsbara personen kan nämligen styrka att det på grund av omständigheter som denne inte råder över föreligger objektiva förhållanden som har gjort det omöjligt att genomföra beskattningsbara transaktioner med en omsättning som överensstämmer med de tillgångar som personen förfogar över.
- 25 Den andra aspekten om möjlig oförenlighet med unionsrätten gäller artikel 167 i direktiv 2006/112 samt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen med avseende på inskränkningen av rätten till avdrag för mervärdesskatt.
- 26 Den hänskjutande domstolen påpekar att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen, är en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för ingående mervärdesskatt medges när vissa materiella krav är uppfyllda (att personen är en "beskattningsbar person" enligt direktiv 2006/112, att de varor eller tjänster som åberopats som grund för sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dennes beskattningsbara transaktioner och att dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person) och den nationella skattemyndigheten får inte uppställa ytterligare villkor som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte utövas.
- 27 Om det definitiva godkännandet av avdrag för mervärdesskatt görs beroende av resultatet av den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, skapas dessutom obefogade skillnader, vad gäller den skattemässiga behandlingen av identiska fastighetsinvesteringar, mellan företag som har samma profil och som utövar samma verksamhet.
- 28 Mot bakgrund av detta önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida förbudet i den nationella lagstiftningen mot avdrag för den övervältrade erlagda mervärdesskatten på förvärv, återbetalning av den eller överföring av den till en påföljande beskattningsperiod när personen tre beskattningsperioder i rad inte klarar substansstestet (i enlighet med artikel 30.4 i lag nr 724/1994) är förenligt med artikel 167 i direktiv 2006/112 samt den grundläggande principen om

mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen med avseende på inskränkningen av rätten till avdrag för mervärdesskatt.

- 29 Den hänskjutande domstolen erinrar dessutom om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk utgör en målsättning som både erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet. Enskilda får därför inte åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.
- 30 I detta sammanhang hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida risken för missbruk av bolagsstrukturer – avseende vilken den nationella lagstiftaren har infört den aktuella bestämmelsen – och det därav följande behovet av att förhindra att ett bolag på ett otillbörligt sätt kan dra nytta av skattelättnader som är kopplade till den använda bolagsformen kan motivera denna nationella bestämmelse med beaktande av åsidosättandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt.
- 31 Den tredje aspekten gäller huruvida den nationella bestämmelsen i nämnda artikel 30.4 i lag nr 724/1994 är i strid med de unionsrättsliga principerna om rättssäkerheten och skyddet för berättigade förväntningar. Den hänskjutande domstolen erinrar om att det är särskilt viktigt att ovannämnda principer iakttas när det är fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om vilka skyldigheter de har enligt denna lagstiftning. Härav följer att de beskattningsbara personerna måste kunna få veta vilka skattemässiga skyldigheter de har innan de avtalar om en transaktion.
- 32 Även ur denna aspekt hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med unionsrätten. Den beskattningsbara personen befinner sig nämligen i en situation med rättsosäkerhet i samband med genomförandet av en beskattningsbar transaktion då personen inte kan veta om transaktionen ger rätt till avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt, eftersom denna rätt villkoras av att vissa fastställda intäktsnivåer uppnås, vilka ska beräknas för en treårsperiod.