



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. november 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – afgiftsansættelse – metode til fastsættelse af beskatningsgrundlaget ved ekstrapolation – ret til fradrag af moms – formodning – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – national lov, der anvender en formodet omsætning som grundlag for beregningen af moms«

I sag C-648/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Calabrien, Italien) ved afgørelse af 3. maj 2016, indgået til Domstolen den 16. december 2016, i sagen

Fortunata Silvia Fontana

mod

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (refererende dommer) og C. Vajda,

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato R. Guizzi,
- Europa-Kommissionen ved F. Tomat og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. marts 2018,

afsagt følgende

* Processprog: italiensk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fortunata Silvia Fontana og Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (skatte- og afgiftsmyndighed – det regionale direktorat i provinsen Calabrien, Italien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende en skatte- og afgiftsansættelse angående en efteropkrævning af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 59. betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle opkrævningen af afgiften eller forhindre visse former for unddragelse eller undgåelse af momsbetaling.«
- 4 Direktivets artikel 2, stk. 1, fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

 - a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab
 - b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område
 - i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36
 - ii) når det drejer sig om nye transportmidler, af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller af enhver anden ikke-afgiftspligtig person
 - iii) når det drejer sig om punktafgiftspligtige varer, og når punktafgifterne for disse erhvervelser forfalder på medlemsstatens område i henhold til direktiv 92/12/EØF, af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1,
 - c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab
 - d) indførsel af varer.«

5 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Direktivets artikel 242 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.«

7 Nævnte direktivs artikel 244 fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for opbevaring af kopier af fakturaer, som er udstedt af ham selv, af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson, samt af fakturaer, som han har modtaget.«

8 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

9 Direktivets artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[...]«

Italiensk ret

10 Artikel 39, stk. 1, i decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (dekret fra republikkens præsident nr. 600 om fælles bestemmelser vedrørende ansættelse af indkomstskat) af 29. september 1973 (GURI nr. 268 af 16.10.1973) bestemmer:

»Hvor der er tale om fysiske personers erhvervsindkomst, foretager [skatte- og afgifts]myndigheden en berigtigelse:

[...]

d) hvis det følger af en gennemgang af bogføringsmateriale eller øvrige kontroller som omhandlet i artikel 33 eller af en kontrol af fuldstændigheden, nøjagtigheden og rigtigheden af bogføringsmaterialet på grundlag af fakturaer og øvrig dokumentation i relation til virksomheden og af de data og oplysninger, som myndigheden har indhentet i overensstemmelse med artikel 32, at de oplysninger, som fremgår af erklæringen og bilagene hertil, er ufuldstændige, urigtige eller

unøjagtige. Forekomsten af ikke-indberettet virksomhed eller fraværet af indberettede forpligtelser kan også udledes på baggrund af simple formodninger, som dog skal være seriøse, præcise og konsekvente.«

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret fra republikkens præsident nr. 633 om indførelse og regulering af merværdiafgift) af 26. oktober 1972 (GURI nr. 292 af 11.11.1972) fastsætter de nærmere bestemmelser for, hvordan berigtigelser af momsangivelser skal finde sted. Dette dekrets artikel 54 bestemmer i det væsentlige, at rigtigheden af indberetninger af denne afgift kan efterprøves ved formel revision af den af virksomheden foretagne indberetning eller mere dybdegående, enten på grundlag af de oplysninger og data, som skatte- og afgiftsmyndigheden har til rådighed, eller på grundlag af sådanne oplysninger og data, som denne myndighed måtte have indhentet i medfør af sine kontrolbeføjelser.

12 Artikel 62a i lovdekret nr. 331/93 (GURI nr. 203 af 30.8.1993), ophøjet til lov nr. 427 af 29. oktober 1993 (GURI nr. 255 af 29.10.1993), bestemmer:

»1. Efter at have hørt de relevante erhvervs sammenslutninger og -organisationer udarbejder finansministeriets skattedepartementets tjenestegrene senest den 31. december 1996 specifikke sektoranalyser for de forskellige økonomiske sektorer med henblik på at effektivisere skatte- og afgiftsansættelsen og gøre det muligt klart at fastlægge de formodede koefficienter i henhold til artikel 11 i lovdekret nr. 69 af 2. marts 1989, som ændret og ophøjet til lov nr. 154 af 27. april 1989 med efterfølgende ændringer. Med henblik herpå skal tjenestegrene identificere repræsentative stikprøver af skattepligtige personer, der falder inden for disse sektorer, i forhold til hvilke der skal foretages undersøgelser med henblik på at identificere karakteristiske kendetegn ved den udøvede virksomhed. Sektoranalyserne skal godkendes ved dekret fra finansministeren, som offentliggøres i *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* senest den 31. december 1995. De kan revideres og skal have gyldighed med henblik på skatte- og afgiftsansættelser fra skatteåret 1995.«

13 Artikel 62e, stk. 3, i lovdekret nr. 331/93 har følgende ordlyd:

»Ansættelser i henhold til artikel 39, stk. 1, litra d), i dekret fra republikkens præsident nr. 600 af 29. september 1973 med efterfølgende ændringer og artikel 54 i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972 med efterfølgende ændringer kan ligeledes baseres på den omstændighed, at der foreligger betydelige forskelle mellem de angivne indtægter, vederlag og gebyrer og dem, som med rimelighed kan udledes af kendetegnene ved og betingelserne for udøvelsen af den specifikke virksomhed eller af de sektoranalyser, der er foretaget i henhold til dette dekrets artikel 62a.«

14 Artikel 10 i lov nr. 146 af 8. maj 1998 (GURI nr. 110, almindeligt tillæg til GURI nr. 93), bestemmer:

»1) De på grundlag af sektoranalyserne foretagne ansættelser, som fastsat i artikel 62e i lovdekret nr. 331 af 30. august 1993, som ændret og ophøjet til lov nr. 427 af 29. oktober 1993, finder anvendelse på skattepligtige personer i overensstemmelse med de i denne artikel fastsatte procedurer, hvor indberettede indtægter eller vederlag er mindre end de indtægter eller vederlag, som kan opgøres på grundlag af disse analyser.

[...]

3a) I de i stk. 1 nævnte tilfælde skal myndigheden, før skatte- og afgiftsansættelsen meddeles, opfordre den skattepligtige person til at give møde i medfør af artikel 5 i lovdekret nr. 218 af 19. juni 1997.

3b) Hvor indtægten på baggrund af sektoranalyserne findes at være for lav, kan der ske attestering af årsagerne til, at den indberettede indtægt anses for at være misvisende i forhold til den, der følger af anvendelsen af disse analyser. Der kan ligeledes ske attestering af årsagerne til afvigelser mellem det indberettede og de i ovennævnte analyser identificerede økonomiske indikatorer. En sådan attest skal

på anmodning herom fra skattepligtige personer udstedes af de personer, der er angivet i artikel 3, stk. 3, litra a) og b), i bekendtgørelse indført ved dekret fra republikkens præsident nr. 322 af 22. juli 1998, som har beføjelse til at fremsende angivelserne elektronisk, af ansatte med ansvar for skattemæssig bistand i centre bemandet af de personer, der er omhandlet i artikel 32, stk. 1, litra a), b) og c), i lovdekret nr. 241 af 9. juli 1997, og af ansatte og tjenestemænd i erhvervssammenslutninger, der har beføjelse til at yde teknisk bistand, som fastsat i artikel 12, stk. 2, i lovdekret nr. 546 af 31. december 1992.

[...]

5) I [moms]henseende anvendes i forhold til de højere indtægter eller vederlag, som er opgjort på baggrund af nævnte sektoranalyser, idet der tages højde for forekomsten af ikke-afgiftspligtige transaktioner eller transaktioner, for hvilke der gælder særlige arrangementer, den gennemsnitssats, der følger af forholdet mellem afgiften på afgiftspligtige transaktioner og den indberettede omsætning eksklusive afgift af afskrivningsberettigede varer og den indberettede omsætning.

[...]

7) En kommission af eksperter udnævnt af ministeren nedsættes ved dekret udstedt af finansministeriet, idet også de rapporter, der er udarbejdet af erhvervsfaglige organisationer og faglige sammenslutninger, skal tages i betragtning. Denne kommission skal, før godkendelse og offentliggørelse af hver sektoranalyse, fremlægge en udtalelse om analysernes egnethed til at afspejle de faktiske forhold, som de omhandler. [...] Der betales ikke noget vederlag for høring af kommissionens medlemmer.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 15 Fortunata Silvia Fontana var som momspligtig person genstand for en skatte- og afgiftsansættelse for 2010.
- 16 Den 14. maj 2014 opfordrede skatte- og afgiftsmyndigheden sagsøgeren i hovedsagen til at give møde, hvilket førte til indledningen af en kontradiktorisk procedure for skatte- og afgiftsansættelse.
- 17 I forbindelse med denne procedure gjorde Fortunata Silvia Fontana indsigelse mod den skatte- og afgiftsansættelse, der ville blive meddelt hende, og som var fastsat på grundlag af den sektoranalyse, der vedrører kategorien revisorer og skatterådgivere.
- 18 Den 24. december 2014 meddelte skatte- og afgiftsmyndigheden Fortunata Silvia Fontana en skatte- og afgiftsansættelse for personlig indkomstskat, regionalskat på indtægtsgivende virksomhed og skyldig moms for 2010.
- 19 Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag ved Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Calabrien), idet hun bl.a. har anfægtet den af skatte- og afgiftsmyndigheden opgjorte momsrestance. Hun har navnlig gjort gældende, at skatte- og afgiftsmyndigheden i forhold til hende fejlagtigt har anvendt den sektoranalyse, der vedrører kategorien revisorer og skatterådgivere, i stedet for den, der vedrører HR-konsulenter, som sagsøgeren i hovedsagen selv anser for sin hovedaktivitet. Hun har desuden gjort gældende, at momsbeløbet blev vurderet på grundlag af en sektoranalyse, der ikke giver et sammenhængende billede af hendes virksomheds indtægter med hensyn til proportionalitet og sammenhæng.

- 20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Calabrien) har anført, at den af sagsøgeren i hovedsagen rejste indsigelse vedrørende det forhold, at skatte- og afgiftsmyndigheden fejlagtigt forbandt hendes virksomhed med revisor- og skatterådgivervirksomhed, savnede grundlag, for så vidt som »[sagsøgeren i hovedsagens] argumenter [...] ikke [har] støtte i et ubestrideligt faktisk grundlag«.
- 21 Denne ret har imidlertid sine tvivl, bl.a. med hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet hvad angår metoden til fastsættelse af momsrestance baseret på en sektoranalyse.
- 22 Den forelæggende ret har i denne henseende fremhævet, at en sådan beregningsmetode kun tager en samlet indkomst i betragtning uden at tage hensyn til de enkelte økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige person har foretaget, og dennes ret til at fradrage den moms, som vedkommende har betalt i tidligere led.
- 23 På denne baggrund har Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Calabrien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »Er den i artikel 62e, stk. 3, og artikel 62a i lovdekret nr. 331/[93] [ophøjet til lov] nr. 427 af 29. oktober 1993 fastsatte italienske lovgivning, for så vidt som den tillader anvendelse af moms på en samlet omsætning, der [fastsættes ved ekstrapolation], forenelig med artikel 113 TEUF og 114 TEUF samt [momsdirektivet], når henses til overholdelsen af princippet om fradrag og pligten til inddrivelse og mere generelt til princippet om afgiftens neutralitet og overvæltning af afgiftsbyrden?»

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

- 24 Den italienske regering er af den opfattelse, at det forelagte spørgsmål er hypotetisk, for så vidt som sagsøgeren i hovedsagens indsigelse, der i det væsentlige vedrører en fejlagtig kvalificering af hendes erhvervsvirksomhed i forbindelse med sektoranalyserne, er blevet afvist af den forelæggende ret, som faktisk allerede har afvist argumentet om, at den i hovedsagen omhandlede sektoranalyse ikke reelt afspejler denne økonomiske virksomhed.
- 25 Det bemærkes i denne henseende, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 I den foreliggende sag har sagsøgeren i hovedsagen anfægtet resultatet af sektoranalysen med den begrundelse, at det ikke reelt afspejlede hendes økonomiske virksomhed. Dette har foranlediget den forelæggende ret til at overveje, om beregningsmetoden baseret på denne sektoranalyse på basis af en samlet omsætning uden at tage hensyn til de enkelte økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige person har foretaget, er i overensstemmelse med EUF-traktaten og momsdirektivet samt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.
- 27 Idet spørgsmålet forelagt af den forelæggende ret følgelig ikke synes at savne enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, skal det antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 28 Indledningsvis bemærkes, at artikel 113 TEUF og 114 TEUF, som den forelæggende ret har henvist til i det forelagte spørgsmål, ikke er relevante i den foreliggende sag, for så vidt som disse artikler vedrører de institutionelle ordninger for vedtagelse af foranstaltninger til at tilnærme medlemsstaternes lovgivning i Den Europæiske Union.
- 29 Henset hertil må det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver skatte- og afgiftsmyndigheden mulighed for at anvende ekstrapolation baseret på sektoranalyser godkendt ved ministerielt dekret for at fastsætte størrelsen af en afgiftspligtig persons årlige omsætning og følgelig at foretage en berigtigelse af skatte- og afgiftsangivelsen, hvorved der pålægges betaling af et yderligere momsbeløb.
- 30 Det skal i denne henseende fremhæves, at i overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 For at muliggøre momsens anvendelse og skatte- og afgiftsmyndighedens kontrol hermed pålægger momsdirektivets artikel 242 og 244 samt artikel 250, stk. 1, afgiftspligtige personer, som er betalingspligtige for denne afgift, at føre et tilstrækkeligt regnskab, opbevare kopier af alle fakturaer, som er udstedt af den afgiftspligtige person, og alle fakturaer, som er betalt af vedkommende, og endelig at indgive en momsangivelse til skatte- og afgiftsmyndigheden, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne moms.
- 32 For at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, som de skønner nødvendige herfor, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen. Det fremgår endvidere af 59. betragtning til momsdirektivet, at dette har til formål at tillade medlemsstaterne, inden for visse grænser og på visse betingelser, at indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle opkrævningen af afgiften eller forhindre visse former for unddragelse eller undgåelse af momsbetaling.
- 33 Domstolen har fastslået, at det fremgår af momsdirektivets artikel 273, stk. 1, artikel 2 og artikel 250, stk. 1, samt artikel 4, stk. 3, TEU, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dets områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 18).
- 34 Det skal i denne henseende fremhæves, at hvis en afgiftspligtig person ikke angiver den samlede omsætning, må dette ikke være til hinder for opkrævningen af moms, og at det påhviler de kompetente nationale institutioner at genskabe den situation, der ville have foreligget, hvis den adfærd, som den afgiftspligtige persons har udvist, ikke havde foreligget (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 42).
- 35 Domstolen har fastslået, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at momsen opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig. De skal dog udøve

deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning bl.a. dom af 5.10.2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 43 og 44 samt den deri nævnte retspraksis, og af 17.5.2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 41).

- 36 Momsdirektivets artikel 273 er således i princippet ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter den moms, som en afgiftspligtig person skal betale, på grundlag af en samlet omsætning fastsat ved ekstrapolation ud fra sektoranalyser godkendt ved ministerielt dekret for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.
- 37 Ikke desto mindre kan denne lovgivning og dens anvendelse kun være i overensstemmelse med EU-retten, hvis princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet overholdes (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 44).
- 38 Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere de i hovedsagen omhandlede nationale foranstaltningers forenelighed med de krav, der er anført i den foregående præmis, henset til samtlige omstændigheder i hovedsagen. Domstolen kan ikke desto mindre forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 5.10.2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 46).
- 39 Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i den fælles momsordning. Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, *Salomie og Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 56 og 57 samt den deri nævnte retspraksis).
- 40 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør fradragsretten en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 26.4.2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det fremgår af anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet, at når skatte- og afgiftsmyndigheden påtænker at give meddelelse om en berigtigelse af momsangivelsen, hvis beløb er fremkommet ved ekstrapolation på grundlag af en samlet yderligere omsætning, skal den afgiftspligtige person have ret til at fradrage den moms, som vedkommende har betalt i et tidligere led, på de betingelser, som er fastsat herom i momsdirektivets afsnit X.
- 42 Hvad angår proportionalitetsprincippet er dette princip ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter kun betydelige forskelle mellem det omsætningsbeløb, som den afgiftspligtige person har angivet, og det omsætningsbeløb, der er fastsat ved ekstrapolation – under hensyntagen til omsætningen for personer, der udøver samme virksomhed som denne afgiftspligtige person – kan udløse proceduren, som fører til berigtigelse af angivelsen. De sektoranalyser, der anvendes med henblik på at fastlægge denne omsætning ved ekstrapolation, skal være nøjagtige, pålidelige og ajourførte. En sådan forskel kan alene give anledning til en afkræftelig formodning, som på grundlag af bevis for det modsatte kan afkræftes af den afgiftspligtige person.
- 43 I denne sammenhæng bemærkes, at gennem hele proceduren for berigtigelse af skatte- og afgiftsangivelsen skal den afgiftspligtige persons ret til forsvar være sikret, hvilket bl.a. indebærer, at den afgiftspligtige person, inden der træffes afgørelse om en for denne bebyrdende foranstaltning, har mulighed for at gøre sine synspunkter gældende med hensyn til de forhold, som myndigheden påtænker at lægge til grund for sin afgørelse (dom af 3.7.2014, *Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 30).

- 44 Den afgiftspligtige person skal således for det første have mulighed for at anfægte både rigtigheden af den pågældende sektoranalyse og/eller relevansen af denne analyse i forbindelse med vurderingen af den afgiftspligtige persons specifikke situation. For det andet skal den afgiftspligtige person kunne uddybe de omstændigheder, hvorunder den angivne omsætning – selv om den er lavere end den omsætning, der er fastsat ved ekstrapolation – reelt afspejler personens virksomhed i den pågældende periode. For så vidt som anvendelsen af en sektoranalyse indebærer, at nævnte afgiftspligtige person i givet fald skal godtgøre, at noget ikke er sket, kræver proportionalitetsprincippet, at kravet til det krævede bevis ikke er uforholdsmæssigt højt.
- 45 Under disse omstændigheder må det fastslås, at den i hovedsagen omhandlede mekanisme ved sin udformning, sin struktur og de konkrete bestemmelser, der regulerer denne mekanisme, ikke synes at være i strid med proportionalitetsprincippet, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde af betydelige forskelle mellem de angivne indtægter og de på grundlag af sektoranalyser forventede indtægter giver en skatte- og afgiftsmyndighed mulighed for at anvende ekstrapolation baseret på sådanne sektoranalyser for at fastsætte størrelsen af en afgiftspligtig persons årlige omsætning og følgelig at foretage en berigtigelse af skatte- og afgiftsangivelsen, hvorved der pålægges betaling af et yderligere momsbeløb, forudsat at denne lovgivning og dens anvendelse under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt retten til forsvar giver den afgiftspligtige person mulighed for at anfægte de resultater, der er opnået ved denne metode, på grundlag af samtlige de beviser for det modsatte, som denne råder over, og at udøve sin fradragsret i henhold til bestemmelserne i momsdirektivets afsnit X, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

- 47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde af betydelige forskelle mellem de angivne indtægter og de på grundlag af sektoranalyser forventede indtægter giver en skatte- og afgiftsmyndighed mulighed for at anvende ekstrapolation baseret på sådanne sektoranalyser for at fastsætte størrelsen af en afgiftspligtig persons årlige omsætning og følgelig at foretage en berigtigelse af skatte- og afgiftsangivelsen, hvorved der pålægges betaling af et yderligere beløb i merværdiafgift (moms), forudsat at denne lovgivning og dens anvendelse under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt retten til forsvar giver den afgiftspligtige person mulighed for at anfægte de resultater, der er opnået ved denne metode, på grundlag af samtlige de beviser for det modsatte, som denne råder over, og at udøve sin fradragsret i henhold til bestemmelserne i afsnit X i direktiv 2006/112, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter