



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 17. januar 2019¹

Sag C-712/17

EN.SA. Srl

mod

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet, Italien))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – fiktive transaktioner – nægtelse af fradrag for moms – indtræden af afgiftsskyld ved fakturaudstedelse – yderligere sanktion svarende til det fulde beløb af det nægtede fradrag for moms – forenelighed med neutralitetsprincippet – forenelighed med proportionalitetsprincippet«

I. Indledning

1. Denne sag angår endnu en gang² problematikken vedrørende momsrettens »karakter af sanktion«. Ved bekæmpelsen af momssvig er Domstolen ganske streng: I denne forbindelse kommer det ikke kun i betragtning at nægte fradrag (og fritagelse) for moms, når den afgiftspligtige person selv begår momssvig, men også, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig³.

2. Gælder denne strenge tilgang (nægtelse af fradrag for moms i alle led af en forsyningskæde) også, når momssvig er udelukket, men andre uretmæssige fordele søges opnået på grundlag af fiktive transaktioner? Kan de berørte personer her – uden at det berører nogen strafferetlige sanktioner – »sanktioneres« af momsretten således, at alle deltagere i en længere forsyningskæde nægtes fradrag for moms, men der samtidig fastsættes en afgiftspligt og desuden pålægges en forvaltningsretlig sanktion svarende til 100% af det nægtede fradragsbeløb?

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Ikke-udtømmende liste: jf. dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446).

3 – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56); angående det deraf forårsagede problem vedrørende overkompensation for den opståede skadevirkning jf. mit forslag til afgørelse Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 ff.).

II. Relevante retsregler

A. EU-retten

3. Den EU-retlige ramme for sagen udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem⁴ (herefter »momsdirektivet«).

4. Direktivets artikel 168, stk. 1, litra a), bestemmer følgende:

»1. I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person [...]

5. Momsdirektivets artikel 203 bestemmer:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

B. Italiensk ret

6. Momsdirektivets bestemmelser er gennemført i italiensk ret i flere dekreter fra republikkens præsident.

7. Artikel 19 i dekret fra republikkens præsident nr. 633/72 af 26. oktober 1972 (herefter »dekret nr. 633/72«) fastsætter, at »afgiftsbeløbet vedrørende udførte transaktioner kan nedsættes med den faktisk erlagte afgift eller den afgift, som skyldes af den afgiftspligtige person, eller som er blevet overvæltet på ham med hensyn til varer og tjenesteydelser, som er blevet indført eller erhvervet som et led i driften for erhvervsdrivende og personer, der udøver håndværk og liberale erhverv.«

8. Derimod fastsætter artikel 21, stk. 7, i dekret nr. 633/72: »Såfremt der udstedes en faktura for ikke-eksisterende transaktioner, eller hvis vederlagene for transaktionerne eller de respektive afgiftsbeløb i fakturaen er anført i et større omfang end det reelle, er afgiften skyldig for hele det anførte eller til angivelserne på fakturaerne svarende beløb«.

9. Såfremt en transaktion, for hvilken der er udstedt og registreret en faktura, helt eller delvis bortfalder, har leverandøren i henhold til artikel 26 i dekret nr. 633/72 ret til, i de fastsatte tilfælde og inden for den bestemte frist, at registrere og fradrage momsen, hvorimod erhververen skal henvende sig til leverandøren for at tilbagesøge det betalte beløb.

10. Artikel 6, stk. 6, i lovdekret nr. 471 af 18. december 1997 (»tilsidesættelse af forpligtelser vedrørende dokumentation, registrering og fastlæggelse af transaktioner«) tillader, ifølge oplysningerne fra den forelæggende ret, skattemyndigheden at fastsætte en sanktion svarende til det fulde beløb af det fradrag, der ikke indrømmes.

III. Hovedsagen

11. Hovedsagen kan ifølge den forelæggende rets fremstilling sammenfattes således.

⁴ – EUT 2006, L 347, s. 1.

12. Appellanten i hovedsagen (EN.SA. S.r.l. – herefter »EN.SA.«) er aktiv inden for handel med elektricitet og driver på grundlag af terminsforretninger handel med elektricitet uden for Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

13. I denne forbindelse solgte EN.SA. i afgiftsårene 2009 og 2010 store mængder elektricitet til selskaber i koncernen »Green Network« og opkøbte dem derefter igen fra selskaberne på »cirkulær« vis. Regnskabsmæssigt blev transaktionerne anført korrekt. Der blev også udstedt tilhørende fakturaer for disse transaktioner.

14. Det er uklart, om EN.SA. er en del af »Green Network«-koncernen eller en selvstændig virksomhed. Det er også uklart, om EN.SA. har tilbagekøbt de samme mængder elektricitet inden for kort tid og til den samme pris. Det er ligeledes uklart, hvad formålet med at opkøbe fra og sælge til de samme personer kan have været. Skattemyndigheden har gjort gældende, at formålet var at anføre store beløb i de involverede selskabers regnskaber, således at selskaberne kunne opnå (bedre) adgang til finansiering fra banker. EN.SA. har imidlertid bestridt dette.

15. Det ligger dog fast, at momsen for disse transaktioner med elektricitet, der er anført i fakturaerne, er blevet betalt rettidigt og behørigt, og at fradrag for denne moms er blevet gjort gældende af hver enkelt køber. Det ligger også fast, at statskassen ikke herved har lidt tab med hensyn til moms. Særligt er enhver mulighed for såkaldt »karruselsvig« ifølge den forelæggende rets oplysninger udelukket. Som det fremgår af dens præjudicielle spørgsmål, betragter den forelæggende ret imidlertid de transaktioner med elektricitet i de relevante år 2009 og 2010, som der her skal tages stilling til, som ikke-eksisterende.

16. Skattemyndigheden traf afgørelse om at nægte EN.SA. fradrag for disse ikke-eksisterende transaktioner på indgangssiden (dvs. i det omfang EN.SA. har opkøbt elektriciteten). Med hensyn til de ikke-eksisterende transaktioner på udgangssiden (dvs. i det omfang EN.SA. har solgt elektricitet) blev der imidlertid fastsat en tilsvarende afgiftsgæld, eftersom der var opført særskilt moms på fakturaerne udstedt af EN.SA. Dette resulterede i fastsættelse af en afgiftsgæld (for supplerende moms, renter og bøder) på 47 618 491,00 EUR for 2009 og 22 001 078,00 EUR for 2010.

17. EN.SA. anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse og fik ikke medhold ved Commissione Tributaria Provinciale di Milano (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano, Italien). Den forelæggende ret skal træffe afgørelse om den appel, som EN.SA. har iværksat.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

18. Ved afgørelse af 9. oktober 2017, indgået den 20. december 2017, har Commissione Tributario Regionale per la Lombardia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet, Italien) forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»Er den nationale retsorden, som følger af anvendelsen af artikel 19 (fradrag) og artikel 21, stk. 7 (fakturerings af transaktioner), i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972 samt artikel 6, stk. 6, i lovdekret nr. 471 af 18. december 1997 (tilsidesættelse af forpligtelser vedrørende dokumentation, registrering og fastlæggelse af transaktioner), i tilfælde af transaktioner, som antages at være ikke-eksisterende, ikke [at have] medført tab for statskassen og ikke [at have] givet den afgiftspligtige person nogen form for afgiftsmæssig fordel, i overensstemmelse med de i Domstolens praksis fastlagte fællesskabsretlige principper om moms, såfremt den samtidige anvendelse af de nationale bestemmelser medfører

- a) gentagen og vedholdende manglende mulighed for erhververen [for] at fradrage moms af erhvervelser for hver bestridt transaktion, som vedrører den samme afgiftspligtige person og det samme afgiftsgrundlag

- b) pligt til anvendelse af afgiften og betaling af afgiftsbyrden for overdrageren (og udelukkelse af tilbagebetalingen af det med urette betalte beløb) for de tilsvarende og spejlvendte transaktioner vedrørende salg, som på tilsvarende vis antages at være ikke-eksisterende
- c) anvendelsen af en sanktion svarende til afgiftsbeløbet på de erhvervelser, som ikke må fradrages?»

19. I proceduren for Domstolen har Den Italienske Republik og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg.

V. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger om de faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

20. Ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål bemærkes det på grundlag af det konkrete præjudicielle spørgsmål, at de foreliggende transaktioner med elektricitet er ikke-eksisterende (fiktive) transaktioner (dvs. kunstige transaktioner), der således ikke har fundet sted.

21. Disse faktiske omstændigheder udelukker dog ikke nødvendigvis, at der kan foreligge eksisterende (dvs. ægte) transaktioner. Da der ved transaktioner med elektricitet mellem elektricitetsforhandlere faktisk aldrig sker en fysisk overdragelse af elektricitet, men kun (som regel elektronisk) købes og sælges rettigheder til forbrug af elektricitet, er det ikke nødvendigt at foretage nogen særlige overdragelseshandlinger i denne forbindelse. Såfremt disse rettigheder til forbrug juridisk set reelt er blevet effektivt overdraget, kan det ikke alene af den omstændighed, at formålet med disse transaktioner muligvis blot var at udvide balancen kunstigt, udledes, at der har foreligget ikke-eksisterende transaktioner⁵. Det må også antages, at dette formål netop forudsætter effektivt gennemførte transaktioner. For så vidt som omkostningerne ved en transaktion i (den elektroniske) energihandel er marginale, er der nemlig ingen grund til at erstatte ægte transaktioner med fiktive transaktioner.

22. Derfor bør den forelæggende ret undersøge nøje, om der ikke alligevel forelå eksisterende transaktioner. I så fald vil der med hensyn til disse transaktioner opstå et problem vedrørende den mulige nægtelse af fradrag for moms ved svigagtig, men momsretligt lovlig adfærd, hvilket Domstolen dog ved denne lejlighed ikke er blevet spurgt om.

B. Retlig bedømmelse

23. Det præjudicielle spørgsmål indeholder imidlertid tre andre aspekter, som jeg vil behandle særskilt. For det første ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om det følger af momsdirektivets artikel 168, at fradrag for moms kan nægtes hver gang, i tilfælde af en forsyningskæde med ikke-eksisterende transaktioner (jf. punkt 1). For det andet ønsker den forelæggende ret sammenfattende oplyst, om det følger af momsdirektivets artikel 203, at der opkræves en afgift for de ikke-eksisterende videresalg (og at en tilbagebetaling af beløb, der er opkrævet med urette, er udelukket) (jf. punkt 2). For det tredje ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en yderligere sanktion svarende til det afgiftsbeløb, der ikke kan fradrages, i et sådant tilfælde er forholdsmæssig (jf. punkt 3).

⁵ – Selv den omstændighed, at en adfærd er strafbar, medfører ikke i sig selv afgiftsfritagelse – således udtrykkeligt: dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 50), af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 49), og af 29.6.2000, Salumets m.fl. (C-455/98, EU:C:2000:352, præmis 19).

1. Nægtelse af fradrag for moms i tilfælde af ikke-eksisterende transaktioner

24. Momsdirektivets artikel 168 indrømmer kun under visse forudsætninger den afgiftspligtige person et fradrag for moms. Således skal den afgiftspligtige person dels selv udøve transaktioner, og dels kan vedkommende kun fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til vedkommende af en anden afgiftspligtig person. I henhold til momsdirektivets artikel 15, stk. 1, er elektricitet sidestillet med et materielt gode.

25. Dermed forudsætter et fradrag for moms, at der faktisk er gennemført en levering af elektricitet⁶. Således er et fradrag for moms ikke muligt, når den faktiske gennemførelse af leveringen af godet ikke har fundet sted⁷.

26. Det er uden betydning, som også Kommissionen og Italien har gjort gældende, at den fiktive leverandør skylder en afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203, fordi han har udstedt en faktura for den fiktive levering, der angiver moms særskilt. Domstolen har nemlig allerede i flere tilfælde præciseret, at udøvelsen af fradragsretten ikke omfatter en afgift, der alene skyldes, fordi den er angivet på en faktura⁸.

27. Det følger heraf, at EN.SA. ikke har ret til fradrag for moms, såfremt der ikke er gennemført nogen levering til selskabet. Denne konklusion påvirkes ikke af, at der foreligger flere på hinanden følgende fiktive leveringer i en længere forsyningskæde. Momsdirektivets artikel 168 skelner ikke mellem en enkelt levering eller flere leveringer, der følger på hinanden eller sker cirkulært.

28. I mangel af en ret til fradrag for moms opstår spørgsmålet om nægtelse af fradrag for moms på grund af svigagtig adfærd således ikke i dette tilfælde.

2. Afgiftsskyld i relation til en fakturaudstedelse

29. Herefter skal det undersøges, om der på trods af en fiktiv levering på indgangssiden – der ikke giver ret til fradrag for moms – kan fastsættes en moms for den fiktive levering på udgangssiden. Dette ville i en længere leveringskæde generere særdeles høje afgiftsindtægter for den berørte stat, selv om den almindelige betingelse i momsretten (artikel 2, stk. 1 – levering eller tjenesteydelse foretaget mod vederlag af en afgiftspligtig person) ikke er opfyldt.

a) Fakturaudstederens afgiftsskyld for fiktive transaktioner

30. Ved besvarelsen af dette spørgsmål er momsdirektivets artikel 193 og 203 afgørende. Momsdirektivets artikel 193 bestemmer, at momsen først og fremmest påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer. Ifølge den forelæggende rets oplysninger er der ikke sket en levering. Samtidig bestemmer momsdirektivets artikel 203 imidlertid, at momsen (også) påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. Denne situation foreligger for EN.SA.s vedkommende.

6 – Dom af 27.6.2018, SGI og Valérieane (C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501, præmis 35), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 34), af 26.5.2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, præmis 24 og 25), af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 31), og af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 36).

7 – Således senest udtrykkeligt: dom af 27.6.2018, SGI og Valérieane (C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501, præmis 36).

8 – Dom af 27.6.2018, SGI og Valérieane (C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501, præmis 37), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 34), af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 23), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 19).

1) Hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 203

31. Hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 203 er at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som kan foranlediges af, at modtageren af en faktura uberettiget påberåber sig et fradrag i relation til denne faktura⁹. Denne risiko illustreres af de foreliggende faktiske omstændigheder.

32. Ganske vist er udøvelsen af fradragsretten begrænset til kun at omfatte de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion¹⁰. Dog er der risiko for tab af afgiftsindtægter, så længe adressaten for en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført en moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve fradragsretten i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168¹¹. Det kan nemlig ikke udelukkes, at skattemyndigheden ikke rettidigt kan fastslå, at materielle betragtninger er til hinder for udøvelsen af den formelt eksisterende fradragsret.

33. Momsdirektivets artikel 203 har dermed til formål at etablere en parallelitet mellem fakturamodtagerens fradrag for moms og fakturaudstederens afgiftsskyld, således som det normalt vil gælde for tjenesteyderen og modtageren i tilfælde af en ægte levering. Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 203, er det i denne forbindelse ikke nødvendigt, at fakturamodtageren faktisk har foretaget et fradrag for moms.

34. Som følge heraf påhviler der uafhængigt af spørgsmålet om culpa udstederen af fakturaen et ansvar for risikoen (dvs. abstrakt) for, at fakturamodtageren på grundlag af denne (urigtige) faktura kan foretage et uberettiget fradrag for moms. Der påhviler fakturaudstederen et abstrakt objektivt ansvar. Det gælder ikke kun i tilfælde af en fejl vedrørende den rigtige afgiftssats (i fakturaen anføres normalsatsen i stedet for den nedsatte afgiftssats), men særligt også ved afregningen af fiktive transaktioner.

2) Ingen anvendelse i tilfælde af afregning af en fiktiv levering?

35. Dog har Domstolen i en kendelse fastslået, at beløb, der fejlagtigt er anført som moms på en faktura, ikke kan anses for moms, fordi de tjenesteydelser, der ligger til grund herfor, ikke pålægges moms¹².

36. En konsekvent videreførelse af denne praksis vil i den foreliggende sag betyde, at afregningen af fiktive transaktioner – eftersom disse heller ikke pålægges moms (jf. ovenfor punkt 24 ff.) – ikke vil udløse de retsfølger, der omtales i momsdirektivets artikel 203. Momsdirektivets artikel 203 vil i så fald kun finde anvendelse, såfremt der er anført en for høj moms for en (reel) levering eller tjenesteydelse. En sådan begrænsning støttes imidlertid hverken af ordlyden eller af formålet om abstrakt objektivt ansvar.

9 – Således udtrykkeligt dom af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 35 og 36), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.), med henvisning til dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57 og 61), og af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 50).

10 – Dom af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 13).

11 – Således udtrykkeligt dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.), med henvisning til dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57).

12 – Dom af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 53).

37. Desuden har Domstolen i denne og en yderligere kendelse¹³ påpeget, at sjette momsdirektiv¹⁴ ikke udtrykkeligt omhandler det tilfælde, at momsen fejlagtigt er anført på en faktura, skønt den ikke skyldes. Imidlertid vedrørte disse sager også berigtigelser af fakturaer, som faktisk ikke er omhandlet i momsdirektivets artikel 203¹⁵. Ydermere angik disse domme ikke bevidst afregning af fiktive transaktioner, men fejltagelser vedrørende status som afgiftspligtig person og stedet for transaktionerne.

38. Særligt har Domstolen i en anden sag bekræftet, at sjette direktivs artikel 21, nr. 1), litra c) (der svarer til momsdirektivets artikel 203), også omfatter fiktive fakturaer (dvs. fakturaer for fiktive transaktioner)¹⁶.

39. Endelig er det ikke muligt kun at holde fakturaudstederen ansvarlig for den indtrådte (abstrakte) risiko for tab af afgiftsindtægter, når vedkommende begår en fejl vedrørende afgiftssatsens størrelse eller bevidst angiver en moms for en afgiftsfri transaktion, men ikke, når en fakturaudsteder bevidst afregner for fiktive transaktioner. I begge tilfælde er risikoen for tab af afgiftsindtægter som følge af fakturamodtagerens uberettigede fradrag den samme¹⁷. Derfor har både Kommissionen og Italien ligeledes gjort gældende, at momsdirektivets artikel 203 finder anvendelse i den foreliggende sag.

40. Momsdirektivets artikel 203 omfatter altså netop også en situation som den foreliggende, hvor der bevidst anføres en moms på en faktura, selv om den som følge af manglende transaktioner ikke skyldes. Dermed skylder EN.SA. principielt den moms, som EN.SA. har anført på fakturaerne for de fiktive transaktioner.

b) Korrektion af afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203

41. Det skal desuden undersøges, om denne afgiftsskyld skal kunne korrigeres, såfremt der faktisk ikke er indtrådt nogen risiko for tab af afgiftsindtægter. Dette spørgsmål opstår især, fordi den forelæggende ret i forbindelse med sit spørgsmål indikerer, at en tilbagebetaling af moms, der er opkrævet med urette, er udelukket.

42. I denne forbindelse har Domstolen imidlertid allerede fastslået, at sjette direktiv (det samme gælder det momsdirektiv, som finder anvendelse her) ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms¹⁸. Heraf følger, at så længe EU-lovgiver ikke har afhjulpet denne mangel, tilkommer det medlemsstaterne at finde en løsning¹⁹.

13 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 35), og af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 49).

14 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1997, L 145, s. 1).

15 – Således dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48) – »Det må for det andet konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms.«

16 – Dom af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 41).

17 – Sammenfattende således også dom af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 42) – afgiftsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203 uafhængigt af, om der faktisk har fundet en afgiftspligtig transaktion sted.

18 – Således udtrykkeligt dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48). Citeret i dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 35), og af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 49), som imidlertid taler om, at direktivet udtrykkeligt ikke omhandler det tilfælde, at momsen fejlagtigt er anført på en faktura.

19 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 35), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 49), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 49).

1) *Forpligtelse til at give mulighed for berigtigelse*

43. I denne sammenhæng skal medlemsstaterne for det første for at sikre momsens neutralitet i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin *gode tro*²⁰.

44. Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det imidlertid desuden af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at medlemsstaterne kan gøre berigtigelsen betinget af, at udstederen af fakturaen har været i god tro²¹. I øvrigt kan denne berigtigelse ikke afhænge af skattemyndighedens skøn²².

45. For det andet må de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem²³. Dette gælder særligt i tilfælde af en abstrakt risikofaktor, der er uafhængig af forsømmelse (jf. ovenfor punkt 34 og 35).

46. Hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig på grund af de betingelser, hvorunder der kan anmodes om tilbagebetaling af afgifter, kan de nævnte principper kræve, at medlemsstaterne indfører de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den afgiftspligtige kan få tilbagebetalt urigtigt faktureret moms²⁴.

47. Ifølge den forelæggende ret er der ingen risiko for tab af afgiftsindtægter. Dette følger af det forhold, at den skyldige moms er blevet betalt af de involverede selskaber, og at den italienske stat dermed som følge af paralleliteten mellem moms og fradrag ikke har udbetalt moms til nogen af de involverede uden først at have modtaget beløbet. Således er formålet om at sikre en parallelitet mellem fradrag og afgiftsskyld (jf. ovenfor punkt 32 ff.) i dette tilfælde ikke bragt i fare.

48. Desuden følger det af de faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål, at skattemyndigheden kender samtlige involverede og har nægtet dem alle fradrag for moms. Også i betragtning af dette er en risiko for tab af afgiftsindtægter udelukket. Såfremt der ikke er nogen risiko for tab af afgiftsindtægter som følge af afregning for fiktive transaktioner, skal der imidlertid gives mulighed for berigtigelse af denne afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203, selv hvis EN.SA. ikke har handlet i god tro for så vidt angår de fiktive transaktioner.

2) *Tidspunktet for berigtigelsen*

49. Berigtigelsen skal ske på det tidspunkt, hvor det står klart, at der ikke er nogen risiko for tab af afgiftsindtægter. Det kan i dette tilfælde f.eks. være det tidspunkt, hvor skattemyndigheden får kendskab til fakturamodtagerens manglende berettigelse til fradraget og med føje nægter vedkommende fradrag for moms.

20 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

21 – Dom af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 37), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 37), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 50), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 58).

22 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 38), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 68).

23 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 39); jf. tilsvarende dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 40); jf. i denne retning tilsvarende dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).

50. Spørgsmålet om, hvorvidt en tilbagebetaling af beløbet til fakturamodtageren også er en forudsætning for en berigtigelse af afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203, når vedkommende i god tro antog at være berettiget til fradrag, kan på grund af den manglende gode tro²⁵ i den her omhandlede koncern, »Green Network«, forblive åbent.

3) Konklusion

51. Det kan konkluderes, at EU-retten (særligt proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet) kræver en mulighed for berigtigelse af den momsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203, der følger af det abstrakte objektive ansvar, på det tidspunkt, hvor en risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter er udelukket.

52. Som Domstolen allerede har fastslået, er EU-retten ikke til hinder for, at medlemsstaterne betragter udstedelsen af fiktive fakturaer (for fiktive transaktioner), hvori der med urette angives moms, som en straffelovsovertrædelse og i så fald anvender de bøder og økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret²⁶.

3. Om en sanktion svarende til 100% af det uretmæssigt krævede fradragsbeløb er forholdsmæssig

53. Endelig skal der gives svar på det spørgsmål, der stilles i tredje del af den præjudicielle anmodning, dvs. om en sanktion svarende til 100% af det uretmæssigt krævede fradragsbeløb i en sag som denne er forholdsmæssig.

54. Så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet²⁷.

55. Sådanne sanktioner må ikke gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målene om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig. Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning²⁸.

56. For så vidt angår medlemsstaternes muligheder for at fastsætte sanktioner inden for rammerne af momsretten har Domstolen allerede afsagt flere kendelser, hvoraf det fremgår, at sanktioner er lovlige. De må imidlertid ikke medføre, at grundsætningerne for momsretten undergraves, eller at princippet om momsens neutralitet anfægtes²⁹.

25 – Såfremt der foreligger fiktive transaktioner inden for koncernen, udelukker dette principielt også, at der foreligger god tro inden for koncernen.

26 – Jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 62).

27 – Dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59); jf. i denne retning bl.a. dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 50), og af 7.12.2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, præmis 20).

28 – Dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 60); jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 38), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 65-67).

29 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 41); jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62).

57. I den foreliggende sag medfører sanktionen svarende til 100% af det uretmæssige fradragbeløb for moms, at den påbudte mulighed for berigtigelse af afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203 er uden indhold. Selv hvis afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203 som følge af den manglende risiko for tab af afgiftsindtægter berigtiges, vedbliver et skyldigt beløb af samme størrelsesorden nemlig med at bestå. Såfremt indkøbspris og salgspris er identiske, vil det skyldige beløb, der vedbliver med at bestå, endda være af nøjagtig samme størrelse.

58. Domstolen har allerede fastslået, at en sanktion svarende til 50% – såfremt overtrædelsen dels ikke har påført skattemyndigheden noget tab af indtægter, dels er kendetegnet ved, at der ikke er tegn på svig – forekommer at være uforholdsmæssig, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve³⁰. Dette gælder så meget desto mere i et tilfælde, hvor tab af afgiftsindtægter og afgiftssvig er udelukket³¹.

59. Desuden kommer også andre – mildere – midler i betragtning, som Domstolen allerede har fastslået i en anden sag³². Således er pålæggelse af en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed og skadevirkningens alvorlighed, mulig i det foreliggende tilfælde. Ifølge den i hovedsagen omhandlede lovgivning indtræder sanktionen i alle tilfælde uden hensyntagen til de konkrete omstændigheder, den konkrete risiko for tab af momsindtægter eller de konkrete momsmæssige skadevirkninger. Dette går imidlertid – som Kommissionen korrekt har anført – ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig (jf. vedrørende disse formål momsdirektivets artikel 273 og 131).

60. Af samme grund kan den her omhandlede sanktion heller ikke anses for en forholdsmæssig sanktion i forhold til de uretmæssigt udstedte fakturaer (vedrørende denne mulighed, jf. punkt 53), særligt da den ikke er baseret på den deri anførte afgiftsskyld og en risiko, men på det tidligere uretmæssigt krævede fradrag.

61. Desuden skal det tages i betragtning, at det (på grund af de fiktive leveringer på indgangssiden) uretmæssige fradrag er ledsaget af den ligeledes uretmæssigt betalte moms af de fiktive leveringer på udgangssiden. Begge »betalinger« vedrører den samme leveringsgenstand og kan alene af den grund ikke betragtes separat. De skete begge uretmæssigt og skal dermed tilbagebetales.

62. Som momsdirektivets opbygning i øvrigt tydeligt viser (jf. momsdirektivets artikel 206), består den afgiftspligtige persons afgiftsskyld altid af den skyldige afgift af de udgående ydelser, fratrukket den fradragsberettigede afgift af de indgående ydelser inden for den samme afgiftsperiode. Denne overvejelse bør også tages i betragtning ved vurderingen af, om en sanktionering af fiktive transaktioner er passende.

63. Ved modregningen af de to krav fremkommer et momstilsvær for EN.SA. (og dermed et afgiftstab for Italien) på 0 EUR, såfremt indkøbspris og salgspris var identiske, hvilket den forelæggende rets oplysninger tyder på. Pålæggelsen af en sanktion svarende til 100% af det fradrag, der er krævet uretmæssigt og til skade for den italienske stat, uden hensyntagen til det momsbeløb, der på samme måde er betalt uretmæssigt, men til gavn for den italienske stat, er på grund af ligheden mellem de to krav uforholdsmæssig.

64. Det står dog Italien frit at kræve passende renter af den afgiftsskyld, der er opstået i henhold til momsdirektivets artikel 203 (abstrakt objektivt ansvar), indtil den er berigtiget, og – som før nævnt – også forfølge udstedelsen af fakturaer for fiktive transaktioner strafferetligt.

30 – Jf. dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 65 og 66).

31 – I samme retning – om end i anden sammenhæng – dom af 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 47).

32 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 42); jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 63).

VI. Forslag til afgørelse

65. Jeg foreslår Domstolen, at den besvarer spørgsmålet fra Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet, Italien) på følgende måde:

»Artikel 168 og 203 i direktiv 2006/112/EF er i tilfælde af fiktive transaktioner ikke til hinder for, at der på samme tid består en afgiftsskyld på grund af udstedelsen af en faktura og nægtes fradrag for moms (også flere gange inden for en cirkulær forsyningskæde). Det er en forudsætning herfor, at afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203 kan korrigeres, så snart en risiko for tab af afgiftsindtægter er udelukket. I et sådant tilfælde kan der ganske vist pålægges en sanktion for udstedelse af en ukorrekt faktura, men en sanktion svarende til det fulde afgiftsbeløb på de fiktive indgående ydelser, som ikke må fradrages, er uforholdsmæssig, såfremt der er betalt en tilsvarende moms for de fiktive udgående ydelser, og der dermed ikke har været nogen risiko for tab af afgiftsindtægter.«