



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

28. juli 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 167, 168, 178-182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 og 273 — ret til fradrag af moms — materielle betingelser — formelle betingelser — præklusionsfrist — nationale bestemmelser, som udelukker fradragsretten i tilfælde af manglende overholdelse af de fleste formelle betingelser — afgiftssvig«

I sag C-332/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunale di Treviso (retten i Treviso, Italien) ved afgørelse af 17. april 2015, indgået til Domstolen den 6. juli 2015, i straffesagen mod

Giuseppe Astone,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne A. Rosas og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Galluzzo
- den græske regering ved K. Nasopoulou og A. Dimitrakopoulou, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Recchia og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: italiensk

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167, 168, 178-181, 244 og 250 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 indgivet under en straffesag mod Giuseppe Astone i sin egenskab af retlig repræsentant for La Società Del Ferro Srl (herefter »Del Ferro«) for ikke at have indgivet angivelser af merværdiafgift (moms) for skatteåret 2010.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I afsnit X med overskriften »Frdrag« indeholder momsdirektivet fem kapitler. I dette afsnits kapitel 1, som har overskriften »Frdragsrettens indtræden og omfang«, findes bl.a. direktivets artikel 167 og 168, der har følgende ordlyd:

»Artikel 167

Frdragsretten indtræder samtidig med, at den frdragsberettigede afgift forfalder.

Artikel 168

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 frdrage 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
 - b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser [...]
 - c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet [...]
 - d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet [...]
 - e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«
- 4 I kapitel 4 i afsnit X, som har overskriften »Betingelser for udøvelse af frdragsretten«, findes bl.a. direktivets artikel 178-182, der præciserer følgende:

»Artikel 178

For at kunne udøve sin frdragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

- a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede frdrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 229-236 samt artikel 238, 239 og 240

- b) for det i artikel 168, litra b), omhandlede fradrag – for så vidt angår transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser – opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat
- c) for det i artikel 168, litra c), omhandlede fradrag – for så vidt angår erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – i den i artikel 250 omhandlede momsangivelse have anført alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den moms, som han skal betale for sine erhvervelser af varer, samt være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236
- d) for det i artikel 168, litra d), omhandlede fradrag – for så vidt angår transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat
- e) for det i artikel 16[8], litra e), omhandlede fradrag – for så vidt angår indførsel af varer – være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb

[...]

Artikel 179

Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

[...]

Artikel 180

Medlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person tilladelse til at foretage et fradrag, som ikke er foretaget i henhold til artikel 178 og 179.

Artikel 181

Medlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person, der ikke er i besiddelse af en faktura udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236, tilladelse til at foretage det i artikel 168, litra c), omhandlede fradrag for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet.

Artikel 182

Medlemsstaterne fastsætter betingelserne og de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 180 og 181.«

- 5 Momsdirektivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« indeholder otte kapitler. Afsnittets kapitel 1 vedrører »Betalingsforpligtelse«. Dette kapitels afdeling 1 med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen« indeholder artikel 193 med følgende ordlyd:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person [...]«

- 6 I afdeling 2 i kapitel 1 i momsdirektivets afsnit XI, som har overskriften »Bestemmelser om indbetaling«, bestemmer artikel 206 følgende:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.«

- 7 Kapitel 4 i momsdirektivets afsnit XI med overskriften »Regnskaber«, indeholder fire afdelinger. I dette kapitals afdeling 2 med overskriften »Almindelige forpligtelser« bestemmer artikel 242 følgende:

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

- 8 Afdeling 3 i samme kapitel 4, som har overskriften »Særlige forpligtelser i forbindelse med opbevaring af fakturaer af enhver art«, indeholder artikel 244, som har følgende ordlyd:

»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.«

- 9 I kapitel 5 i afsnit XI, som har overskriften »Angivelser«, bestemmer direktivets artikel 250 og 252 følgende:

»Artikel 250

1. 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.

[...]

Artikel 252

1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

2. Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

- 10 I kapitel 7 i momsdirektivets afsnit XI med overskriften »Diverse bestemmelser« fastsætter artikel 273, stk. 1, følgende:

»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

- 11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret fra republikkens præsident nr. 633 om indførelse og regulering af merværdiafgiften) af 26. oktober 1972 (almindeligt tillæg til GURI nr. 292 af 11.11.1972), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter dekret nr. 633), indeholder en artikel 19, som har overskriften »Fradrag«. Denne artikels stk. 1 bestemmer:

»Med henblik på fastsættelsen af det i medfør af artikel 17, stk. 1, afgiftspligtige beløb eller af overskuddet som omhandlet i artikel 30, stk. 2, gælder der en ret til i den afgift, som skal betales for de transaktioner, den afgiftspligtige person har foretaget, at fradrage den moms, som er betalt af varer og tjenesteydelser, der er importeret eller erhvervet som led i virksomhedens drift eller som led i udøvelsen af selvstændig virksomhed, håndværk eller liberale erhverv eller som er debiteret ham ved overvæltning af afgiften. Retten til fradrag af moms vedrørende varer og tjenesteydelser, der er erhvervet eller importeret, opstår i det øjeblik, afgiften forfalder, og skal udøves senest i forbindelse med indgivelsen af den angivelse, der indgives for det andet år efter det år, hvor fradragsretten opstod, og på de betingelser, der gjaldt på tidspunktet for rettens indtræden.«

- 12 Artikel 25 i dekret nr. 633 med overskriften »registrering af køb« bestemmer:

»Den afgiftspligtige person skal fortløbende nummerere fakturaer og tolldokumenter, der knytter sig til varer og tjenesteydelser, der er erhvervet eller importeret som led i udøvelsen af selvstændig virksomhed, håndværk eller liberale erhverv, [...] og skal indføre dem i et dertil egnet register inden den periodiske betaling eller årlige angivelse, hvori retten til fradrag for den tilknyttede moms udøves.

Af registreringen skal fremgå fakturaens eller tolldokumentets udstedelsesdato, det fortløbende nummer, som fakturaen eller dokumentet er blevet forsynet med, virksomheden, navn eller selskabsnavn for sælgeren eller tjenesteyderen, eller dennes navn og efternavn, såfremt der ikke er tale om en virksomhed, et selskab eller et organ, samt det afgiftspligtige beløb og momsbeløbet, idet der herved sondres, alt efter hvilken sats der finder anvendelse.

[...]«

- 13 Artikel 39 i dekret nr. 633 med overskriften »Føring og opbevaring af registre og dokumenter« præciserer følgende:

»De i dette dekret omhandlede registre [...] skal føres i overensstemmelse med artikel 2219 i den borgerlige lovbog, og hver side skal nummereres fortløbende med undtagelse af stempelafgift. [...]

[...]

De registre, regnskabsbøger, kartoteker og fortegnelser samt fakturaer, tolldokumenter og andre dokumenter, som er omhandlet i dette dekret, skal opbevares i overensstemmelse med artikel 22 i præsidentielt dekret nr. 600 af 29. september 1973. [...]«

- 14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (lovdekret nr. 74 om nye regler for lovovertrædelser vedrørende indkomstskat og moms, i henhold til artikel 9 i lov nr. 205 af

25.6.1999) af 10. marts 2000 (GURI nr. 76 af 31.3.2000, s. 4), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lovdekret nr. 74«), bestemmer i artikel 5 med overskriften »Manglende angivelse« følgende:

»1. Med fængsel mellem et til tre år straffes den, som for at undgå betaling af indkomstskat eller merværdiafgift, på trods af at være forpligtet hertil, undlader at indgive en af de årlige angivelser vedrørende disse skatter og afgifter, såfremt et af de unddragne skatte- eller afgiftsbeløb overstiger 30 000 EUR.

[...]«

- 15 I samme lovdekrets artikel 1, stk. 1, litra f), præciseres, at der ved »unddraget skat eller afgift« forstås »forskellen mellem den skat eller afgift, der faktisk skyldes, og den skat eller afgift, der fremgår af angivelsen, eller den samlede skyldige skat eller afgift, såfremt der ikke er indgivet angivelse, efter fradrag af de beløb, som den afgiftspligtige eller tredjemand har betalt som forskud, som kildeindeholdelse eller som anden betaling for denne skat eller afgift inden indgivelsen af angivelsen eller efter udløbet af den omhandlede frist for indgivelsen heraf.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 I forbindelse med en afgiftskontrol indledt den 4. juli 2013 fastslog Guardia di Finanza (skatte- og finanspolitiet, Italien), at Giuseppe Astone som repræsentant for Del Ferro for skatteårene 2010, 2011, 2012 og 2013 ikke havde været i stand til at fremlægge hverken et skriftligt regnskab eller et momsregister. Under samme kontrol blev det ligeledes konstateret, at selskabet for skatteåret 2010 havde udstedt fakturaer for et momspligtigt beløb på 320 205,00 EUR, men at selskabet, idet det ikke havde indgivet en momsangivelse herfor, havde unddraget sig moms svarende til et beløb på 64 041 EUR, ligesom selskabet heller ikke havde indgivet momsangivelser for de følgende skatteår. Kontrollen viste ligeledes, at Del Ferro havde tilsidesat forpligtelsen til at registrere de udstedte fakturaer.
- 17 I forbindelse med den manglende indgivelse af en momsangivelse for skatteåret 2010 har Giuseppe Astone som retlig repræsentant for Del Ferro været genstand for retsforfølgning ved afdelingen for straffesager ved Tribunale di Treviso (retten i Treviso, Italien), tiltalt for den i artikel 5, stk. 1, i lovdekret nr. 74 fastsatte overtrædelse.
- 18 Under denne procedure ved den forelæggende ret, har Giuseppe Astone fremlagt fakturaer udstedt af tredjemandsselskaber vedrørende Del Ferro i løbet af skatteåret 2010, som er blevet betalt, inklusive moms, men som ikke er blevet registreret i selskabets regnskaber. På grundlag af disse fakturaer er den fradragsberettigede moms blevet beregnet til 30 590 EUR. Giuseppe Astone har gjort gældende, at disse fakturaer skal tages i betragtning i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende en afgiftspligtig persons ret til fradrag for indgående moms. Henset til størrelsen af denne fradragsberettigede moms og en tidligere skattegodtgørelse til hans fordel overstiger størrelsen af den unddragne afgift ikke grænsen på 30 000 EUR fastsat i artikel 5, stk. 1, i lovdekret nr. 74, og følgelig foreligger der ikke længere en overtrædelse af denne bestemmelse. Giuseppe Astone har nedlagt påstand om frifindelse. Anklagemyndigheden har ligeledes nedlagt påstand om frifindelse af Giuseppe Astone.
- 19 Den forelæggende ret har anført, at den italienske lovgivning gør retten til momsfradrag betinget af overholdelsen af de formelle forpligtelser om bl.a. indsendelse af de pågældende angivelser på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige gør momstilgodehavendet gældende, og af, at de pågældende fakturaer er blevet registreret i det foreskrevne register, hvilket medfører, at den afgiftspligtige ifølge den forelæggende ret ikke har ret til at fradrage den indgående moms, selv hvis den er betalt, hvis den ikke er behørigt registreret.

- 20 Med henvisning til artikel 5, stk. 1, i lovdekret nr. 74 har den forelæggende ret anført, at i tilfælde af manglende momsangivelse følger det af italiensk ret, at den unddragne afgift omfatter hele den skyldige afgift, uden at det er muligt for så vidt angår momsen at tage hensyn til den moms, der er betalt til leverandører, hvis de lovbestemte formelle forpligtelser ikke er overholdt. I det foreliggende tilfælde følger den skyldige afgift således ifølge den forelæggende ret af de udstedte fakturaer, hvilket ligeledes gør sig gældende med henblik på at fastsætte muligheden for at iværksætte strafferetlig forfølgning i henhold til denne bestemmelse. Nævnte ret er således af den opfattelse, at muligheden for at tage hensyn til den indgående moms forudsætter, at fradragsretten er udøvet i forbindelse med de årlige angivelser og kan alene vedrøre de fakturaer, der er indskrevet i det pågældende register.
- 21 Den forelæggende ret har anført, at EU-retten ligeledes underlægger udøvelsen af fradragsretten en betingelse om overholdelse af visse forpligtelser og har i denne forbindelse henvist til momsdirektivets artikel 167, 168, 178-181, 244 og 250. Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet i henhold til dom af 8. maj 2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267), og af 30. september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Det blev imidlertid ikke præciseret i disse domme, hvilke krav det drejede sig om, og særligt hvilke formelle krav, der absolut skal være opfyldt, for at den afgiftspligtige kan gøre fradragsretten gældende. Da Giuseppe Astone ikke har overholdt nogen af de formelle betingelser, er det nødvendigt med et svar fra Domstolen for at tage stilling til det strafferetlige ansvar.
- 22 På denne baggrund har Tribunale di Treviso (retten i Treviso, Italien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er bestemmelserne i [momsdirektivet], som fortolket i den EU-retlige praksis, der er nævnt i begrundelsen [for forelæggelsesafgørelsen], til hinder for en medlemsstats nationale lovgivning – som den [i forelæggelsesafgørelsen nævnte], der er gældende i Italien (artikel 19 i dekret nr. 633[...]) – hvorefter det ikke er muligt at udøve fradragsret, heller ikke i straffesager, såfremt der ikke er blevet indgivet momsangivelser, og navnlig såfremt der ikke er blevet indgivet en momsangivelse for det andet år efter det år, hvor fradragsretten opstod?
- 2) Er bestemmelserne i [momsdirektivet], som fortolket i den EU-retlige praksis, der er nævnt i begrundelsen [for forelæggelsesafgørelsen], til hinder for en medlemsstats nationale lovgivning – som den [i forelæggelsesafgørelsen nævnte], der er gældende i Italien (artikel 25 og 39 i dekret nr. 633[...]) – hvorefter det ikke er muligt, heller ikke i straffesager, med henblik på momsfradrag at tage hensyn til indgående fakturaer, som den afgiftspligtige ikke på nogen måde har registreret?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

- 23 Den italienske regering har bestridt, at de forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at de bygger på en fejlagtig fortolkning af italiensk ret, som reelt fastsætter, at de nationale bestemmelser om rækkevidden af retten til momsfradrag ikke skal tages i betragtning ved vurderingen af, om grænsen for udløsning af strafferetlige sanktioner, som fastsat i artikel 5, stk. 1, i lovdekret nr. 74, er nået. Det følger heraf, at Domstolens besvarelse af de forelagte spørgsmål ikke vil være til nytte for løsningen af tvisten i hovedsagen, idet de italienske bestemmelser, som gennemfører momsdirektivet, ikke finder anvendelse på tvisten.

- 24 Det skal imidlertid bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at det inden for rammerne af den procedure, der er indført ved artikel 267 TEUF, udelukkende tilkommer den forelæggende ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag, at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 8.9.2010, Stoß m.fl., C-316/07, C-358/07 – C-360/07, C-409/07 og C-410/07, EU:C:2010:504, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis). Inden for rammerne af denne procedure tilkommer det udelukkende den forelæggende ret at fortolke den nationale lovgivning (jf. i denne retning dom af 15.1.2013, Križan m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Det fremgår af ovenstående, at på trods af den tvivl, som den italienske regering i denne forbindelse har rejst i sine skriftlige indlæg, skal Domstolen lægge det af den forelæggende ret anførte til grund, nemlig at det følger af italiensk ret, at grænsen for udløsning af strafferetlige sanktioner fastsat i artikel 5, stk. 1, i lovdekret nr. 74 fastlægges under anvendelse af de materielle bestemmelser, som regulerer rækkevidden af retten til momsfradrag, og følgelig fastslå, at de forelagte spørgsmål skal antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 26 Det skal indledningsvist bemærkes, at momsdirektivet i henhold til dets artikel 411 og 413 fra den 1. januar 2007 har ophævet og erstattet EU-lovgivningen vedrørende moms og særligt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).
- 27 I henhold til første og tredje betragtning til momsdirektivet var det nødvendigt at omarbejde sjette direktiv 77/388 med det formål, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og ordlyd, uden at dette dog principielt medfører materielle ændringer. De bestemmelser i momsdirektivet, som er relevante inden for rammerne af hovedsagen, er i det væsentlige identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv 77/388. Under disse omstændigheder er retspraksis vedrørende disse bestemmelser i sjette direktiv 77/388 fortsat relevante for fortolkningen af de tilsvarende bestemmelser i momsdirektivet (jf. analogt dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 35).

Det første spørgsmål

- 28 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det først er under den procedure, der er iværksat ved den forelæggende ret, at tiltalte i hovedsagen har forsøgt at gøre retten til fradrag for den indgående moms gældende, skønt denne ret i henhold til artikel 19, stk. 1, i dekret nr. 633 skal udøves senest i forbindelse med momsangivelsen for det andet år efter det år, hvor fradragsretten opstod. Under disse omstændigheder, og henset til det, som den forelæggende ret har anført, og som der er redegjort for i denne doms præmis 25, skal det første spørgsmål forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 167, 168, 178, 179, stk. 1, og artikel 180 og 182 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten som den i hovedsagen omhandlede.
- 29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den fradragsordning, der er indført med momsdirektivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er

fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

- 30 Det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167 og 168 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. bl.a. dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 44).
- 31 Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, udøves fradragsretten i princippet i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder.
- 32 En afgiftspligtig person kan med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af samme direktivs artikel 180 og 182, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Muligheden for at udøve fradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville imidlertid være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 44, og af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 48).
- 34 For så vidt angår anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt har Domstolen således allerede fastslået, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkelig opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet han fortaber fradragsretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 49).
- 35 I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, om ordningen for omvendt betalingspligt finder anvendelse i hovedsagen eller ej. Dette er imidlertid uden betydning med henblik på at besvare det første forelagte spørgsmål, idet de bestemmelser i momsdirektivet, der er nævnt i denne doms præmis 31 og 32, ikke for så vidt angår den præklusionsfrist for at udøve fradragsretten, som medlemsstaterne kan fastsætte i henhold til disse bestemmelser, har bestemt, at der skal sondres mellem tilfælde, hvori ordningen for omvendt betalingspligt finder anvendelse og tilfælde, hvor denne ordning ikke finder anvendelse.
- 36 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en præklusionsfrist på to år som den i hovedsagen omhandlede, opfylder betingelserne nævnt i denne doms præmis 34, bemærkes, at det i henhold til Domstolens faste praksis tilkommer den nationale ret at efterprøve, om nationale foranstaltninger er forenelige med EU-retten. Domstolen kan imidlertid forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at for så vidt angår ækvivalensprincippet fremgår det – i lighed med hvad Domstolen allerede har fastslået i den sag, der gav anledning til dom af 8. maj 2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 47), som vedrørte den samme præklusionsfrist

som den i hovedsagen omhandlede – ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, og det er desuden ikke gjort gældende for Domstolen, at den præklusionsfrist, der er fastsat i artikel 19, stk. 1, i dekret nr. 633, ikke overholder dette princip.

- 38 Hvad angår effektivitetsprincippet har Domstolen ligeledes allerede fastslået, at en præklusionsfrist på to år som den, der er fastsat i artikel 19, stk. 1, i dekret nr. 633, som er genstand for hovedsagen, ikke i sig selv kan gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, idet momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, gør det muligt for medlemsstaterne at kræve, at den afgiftspligtige person udøver sin fradragsret i samme periode, som denne ret opstod (jf. i denne retning dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 48).
- 39 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167, 168, 178, 179, stk. 1, og artikel 180 og 182 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som fastsætter en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten som den i hovedsagen omhandlede, forudsat at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Det andet spørgsmål

- 40 Det skal indledningsvist bemærkes, at skønt den forelæggende ret i sit andet spørgsmål alene har henvist til den tiltalte i hovedsagens manglende overholdelse af forpligtelsen til at registrere de fakturaer, han har udstedt vedrørende det selskab, som han er retlig repræsentant for, på grundlag af hvilke fakturaer fradragsretten er gjort gældende, har denne ret i begrundelsen for forelæggelsesafgørelsen anført, at denne tiltalte som retlig repræsentant for det pågældende selskab ikke har overholdt »nogen« af de formelle forpligtelser, der påhviler ham på momsområdet.
- 41 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at den tiltalte for skatteåret 2010, i forbindelse med hvilket han har været genstand for retsforfølgning ved den forelæggende ret, ikke har kunnet fremlægge regnskaber eller momsregistre for det selskab, som han var retlig repræsentant for. Det fremgår endvidere heraf, at dette selskab ikke har indgivet momsangivelser, skønt det har udstedt fakturaer for et momspligtigt beløb på 320 205 EUR, at selskabet ikke har indbetalt den moms, som det var pligtig at betale, at det ikke har overholdt forpligtelsen til at registrere udstedte fakturaer, og at det heller ikke har overholdt forpligtelsen til at registrere de fakturaer, som tredjeselskaber har udstedt til selskabet, og som det har betalt.
- 42 Under disse omstændigheder, og henset til det, som den forelæggende ret har anført, og som der er redegjort for i denne doms præmis 25, skal det andet spørgsmål forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 og 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver skattemyndighederne mulighed for at nægte en afgiftspligtig person ret til momsfradrag, når det er godtgjort, at den pågældende person har tilsidesat de fleste formelle betingelser, som påhviler ham for at kunne drage fordel af denne ret.
- 43 I denne forbindelse skal det fremhæves, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 23).

- 44 Som allerede nævnt i det væsentlige i denne doms præmis 29-31 kan fradragsretten fastsat i momsdirektivets artikel 167-192, som har til formål at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig, principielt ikke kan begrænses, og omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled.
- 45 Ifølge en fast retspraksis kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet således, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 71, og af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Det skal i denne henseende præciseres, at de materielle betingelser for fradragsretten er de betingelser, som regulerer selve grundlaget for og omfanget af denne ret, således som omhandlet i momsdirektivets kapitel 1 i afsnit X med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, mens de formelle betingelser for nævnte fradragsret derimod fastsætter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (jf. i denne retning dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 41 og 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Med henblik på anvendelsen af moms og skattemyndighedernes kontrol hermed fastsætter momsdirektivets afsnit XI visse forpligtelser, der påhviler de afgiftspligtige personer, som er betalingspligtige for denne afgift. Ud over forpligtelsen til at betale momsen, som bl.a. følger af direktivets artikel 193 og 206, pålægger særligt artikel 242 et krav om en passende regnskabsførelse, direktivets artikel 244 fastsætter en forpligtelse til opbevaring af fakturaer af enhver art, og samme direktivs artikel 250 og 252 kræver, at der indgives en angivelse inden for en fastsat frist.
- 49 I medfør af momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne endvidere fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til denne bestemmelse, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 66, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 50 Det bemærkes dog, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35-37 og den deri nævnte retspraksis, og af 8.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 42-44 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Dette er tilfældet, når momssvigen begås af den afgiftspligtige person selv (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27).

- 52 Eftersom nægtelse af retten til fradrag er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det de kompetente skattemyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre, at de objektive forhold, der udgør svig eller misbrug, foreligger. Det tilkommer herefter den nationale ret at efterprøve, om de pågældende skattemyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 Domstolen har i forbindelse med sager, der er anlagt i henhold til artikel 267 TEUF, hverken kompetence til at efterprøve eller bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Det tilkommer følgelig den forelæggende ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, med henblik på – på grundlag af de objektive forhold, der er fremlagt for den – at fastlægge, om den tiltalte i hovedsagen har begået et sådant svig eller misbrug (jf. analogt dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 30). Med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar kan Domstolen imidlertid som led i samarbejdet med de nationale domstole give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 42, og af 3.9.2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 46).
- 54 Som bemærket i denne doms præmis 41 fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den tiltalte i hovedsagen for skatteåret 2010, i forbindelse med hvilket han har været genstand for retsforfølgning ved den forelæggende ret, ikke alene har undladt at opfylde forpligtelsen til at indgive en momsangivelse til myndigheden og betale den moms, som det selskab, som han er retlig repræsentant for, skulle betale, men har ligeledes undladt at fremlægge regnskaber eller momsregistre for dette selskab og har heller ikke overholdt forpligtelsen til fortløbende at registrere de fakturaer, som dette selskab har udstedt eller betalt, som foreskrevet i italiensk ret.
- 55 Selv hvis det antages, at disse tilsidesættelser af formelle forpligtelser, som påhvilede den tiltalte i hovedsagen som retlig repræsentant for Del Ferro med henblik på anvendelsen af moms og skattemyndighedernes kontrol hermed, ikke gjorde det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser, som giver ret til fradrag for indgående moms, var opfyldt, skal det fastslås, som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, at sådanne omstændigheder kan godtgøre, at der foreligger et simpelt tilfælde af skattesvig, hvor den afgiftspligtige person bevidst har undladt at opfylde de formelle forpligtelser, som påhviler ham, med det formål at unddrage sig betalingen af afgiften.
- 56 Navnlig kan den manglende indgivelse af momsangivelsen lige som den manglende udarbejdelse af regnskaber, der muliggjorde anvendelsen af moms og skattemyndighedernes kontrol hermed, og den manglende registrering af udstedte og betalte fakturaer være til hinder for en korrekt opkrævning af afgiften og kan dermed være til fare for det fælles momssystemets rette virkemåde. EU-retten er derfor ikke til hinder for, at medlemsstaterne kvalificerer sådanne undladelser som afgiftssvig og i så fald nægter, at der gøres brug af fradragsretten (jf. analogt dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 48 og 49).
- 57 Det skal i denne forbindelse endvidere bemærkes, at det i det foreliggende tilfælde ligeledes fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at tilsvarende undladelser har fundet sted i løbet af flere følgende skatteår. Selv hvis disse sidstnævnte skatteår tilsyneladende ikke er genstand for proceduren i hovedsagen, forholder det sig således, at det drejer sig om faktiske omstændigheder, som kan tages i betragtning af den forelæggende ret i forbindelse med den samlede vurdering, som denne ret skal foretage i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 53.
- 58 Det skal endelig fremhæves, at en nægtelse af retten til fradrag under omstændigheder, der kan godtgøre, at der foreligger afgiftssvig hos den afgiftspligtige person, som ønsker at påberåbe sig denne ret, ikke kan betragtes som værende i strid med princippet om afgiftsneutralitet, idet dette princip

ikke gyldigt kan påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig og har bragt det fælles momssystemets virkemåde i fare (jf. analogt dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 51 og 54, og i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 48).

- ⁵⁹ Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 og 273 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver skattemyndighederne mulighed for at nægte en afgiftspligtig person ret til momsfradrag, når det er godtgjort, at den pågældende person svigagtigt – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – har tilsidesat de fleste formelle betingelser, som påhviler ham for at kunne drage fordel af denne ret.

Sagens omkostninger

- ⁶⁰ 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) Artikel 167, 168, 178, 179, stk. 1, og artikel 180 og 182 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten som den i hovedsagen omhandlede, forudsat at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.
- 2) Artikel 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 og 273 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver skattemyndighederne mulighed for at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af merværdiafgift, når det er godtgjort, at den pågældende person svigagtigt – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – har tilsidesat de fleste formelle betingelser, som påhviler ham for at kunne drage fordel af denne ret.

Underskrifter