



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. maj 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – fiktive transaktioner – manglende mulighed for at fradrage afgiften – pligt for udstederen af en faktura til at betale den på fakturaen anførte moms – bøde svarende til det fulde beløb af det uretmæssigt foretagne fradrag – forenelighed med neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-712/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria regionale di Lombardia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet, Italien) ved afgørelse af 9. oktober 2017, indgået til Domstolen den 20. december 2017, i sagen

EN.SA. Srl

mod

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

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 avvocati dello Stato M. Capolupo og G. De Bellis,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og F. Tomat, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. januar 2019,

afsagt følgende

* Processprog: italiensk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 EN.SA. Srl og Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (skattemyndigheden – det regionale direktorat i Lombardiet, Italien) (herefter »skattemyndigheden«) vedrørende en afgiftsansættelse, som ovennævnte selskab er genstand for, der indebar en supplerende skyldig merværdiafgift (moms), renter og bøder.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 63 fastsætter:
»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 4 Direktivets artikel 167 bestemmer:
»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 5 Direktivets artikel 168 har følgende ordlyd:
»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
[...].«
- 6 Samme direktivs artikel 203 foreskriver:
»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«
- 7 Momsdirektivets 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.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Italiensk ret

- 8 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 merværdiafgift) af 26. oktober 1972 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »DPR nr. 633/1972«), fastsætter i artikel 17, stk. 1:

»Afgiften påhviler personer, som foretager afgiftspligtige overdragelser af goder og leveringer af tjenesteydelser, og afgiften skal indbetales samlet til statskassen for alle transaktioner og fratrukket det fradrag, som er indeholdt i artikel 19, i henhold til de regler og på de betingelser, som er fastsat i afsnit II.«

- 9 Artikel 19, stk. 1, i DPR nr. 633/1972 har følgende ordlyd:

»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, kan afgiftsbeløbet vedrørende udførte transaktioner 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. 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 gælder på tidspunktet for rettens indtræden.«

- 10 Artikel 21 i DPR nr. 633/1972 bestemmer:

»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.«

- 11 Artikel 6, stk. 6, i Decreto legislativo n. 471 (lovdekret nr. 471) af 18. december 1997 i den affattelse, der finder anvendelse på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder, bestemte:

»Den, der uretmæssigt fradrager en faktisk erlagt afgift, en afgift, som skyldes af den afgiftspligtige person, eller som er blevet overvæltet på ham, straffes med en administrativ sanktion svarende til det fulde beløb af det foretagne fradrag.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 12 EN.SA. er et italiensk selskab, der producerer og distribuerer elektricitet. Skattemyndigheden foretog for afgiftsårene 2009 og 2010 en berigtigelse af EN.SA.s afgiftsangivelser. Myndigheden afviste i henhold til artikel 19 i DPR nr. 633/1972 fradrag for den moms, der var knyttet til transaktionerne vedrørende køb af elektricitet, som den, idet der ikke forelå en faktisk transmission af energi, anså for fiktive, og pålagde i henhold til artikel 6, stk. 6, i det lovdekret, der er nævnt i denne doms præmis 11, EN.SA. en bøde svarende til afgiftsbeløbet på de erhvervelser, som var blevet uretmæssigt fradraget.
- 13 Skattemyndigheden udtalte sig derimod ikke om, hvorvidt EN.SA havde overtrådt sin pligt til at betale moms for hver enkelt af selskabets transaktioner vedrørende salg af elektricitet.
- 14 Disse forskellige transaktioner indgår efter myndighedens opfattelse i en cirkulær mekanisme for salg af de samme mængder energi til de samme priser mellem selskaber, som var en del af den samme koncern. De skulle være blevet foretaget udelukkende for at fremvise højere nøgleværdier i regnskabet med henblik på at få adgang til finansiering fra banker.

- 15 Skattemyndigheden vedtog to afgiftsansættelser for EN.SA. for supplerende moms, renter og en bøde på henholdsvis 47 618 491 EUR for 2009 og 22 001 078 EUR for 2010.
- 16 EN.SA. anlagde sag til prøvelse af disse afgiftsansættelser ved Commissione tributaria provinciale di Milano (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano, Italien), som ikke gav selskabet medhold. Selskabet iværksatte appel til prøvelse af den pågældende rets dom ved Commissione tributaria regionale di Lombardia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet, Italien).
- 17 Den forelæggende ret har fremhævet den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede fiktive transaktioner vedrørende salg af elektricitet ikke gav de involverede nogen fordel på grund af transaktionernes cirkulære karakter og det manglende tab af indtægter for statskassen. Den har for så vidt angår de fiktive transaktioner rejst spørgsmålet, om det er i overensstemmelse med de EU-retlige principper at lade operatøren bære momsen. Idet der ikke foreligger afgiftssvig, er den forelæggende ret af den opfattelse, at princippet om afgiftsneutralitet bør have forrang, og at udelukkelsen af fradrag for den moms, der var blevet behørigt betalt, og pålæggelsen af en yderligere bøde svarende til det fulde beløb af den moms, der uretmæssigt var fradraget, ikke står i et rimeligt forhold til den overtrædelse, der bestod i at udstede fakturaer for fiktive transaktioner.
- 18 På denne baggrund har Commissione tributaria regionale di Lombardia) (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lombardiet) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den nationale retsorden, som følger af anvendelsen af artikel 19 (fradrag) og artikel 21, stk. 7 (fakturering af transaktioner), i [DPR nr. 633/1972] samt artikel 6, stk. 6, i decreto legislativo (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 har medført tab for statskassen og ikke har givet den afgiftspligtige person nogen form for afgiftsmæssig fordel, i overensstemmelse med de i Domstolens praksis fastlagte [EU-]retlige 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 19 Selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sine fortolkningsspørgsmål til »de i Domstolens praksis fastlagte EU-retlige principper om moms« og herved særligt har henvist til proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet, er denne omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter i EU-retten, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål. Det tilkommer herved Domstolen på grundlag af samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de pågældende retlige elementer, som det under hensyn til hovedsagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. i denne

retning dom af 4.10.2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, præmis 43, af 7.2.2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, præmis 32, og af 12.2.2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, præmis 37).

Spørgsmålets to første led

- 20 Med spørgsmålets to første led ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor fiktive salg af elektricitet, der foretages på cirkulær vis mellem de samme operatører og til de samme priser, ikke har medført tab af afgiftsindtægter, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, der udelukker fradrag for moms vedrørende fiktive transaktioner samtidigt med, at personer, der anfører afgiften på en faktura, forpligtes til at erlægge denne afgift, herunder for en fiktiv transaktion.
- 21 Indledningsvis bemærkes, at de to ovennævnte bestemmelser i den nationale lovgivning afspejler de tilsvarende bestemmelser i momsdirektivet.
- 22 For det første fremgår den manglende mulighed for at fradrage moms, der knytter sig til fiktive transaktioner, af direktivets artikel 168.
- 23 Det følger nemlig af denne artikel, at den afgiftspligtige kan fradrage moms på de varer og tjenesteydelser, som han anvender i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. Med andre ord er retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for goder og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 36).
- 24 Når en transaktion vedrørende erhvervelse af en vare eller tjenesteydelse er fiktiv, kan den imidlertid ikke have nogen sammenhæng med en afgiftspligtigs afgiftspålagte transaktioner i senere omsætningsled. Følgelig opstår der ingen fradragsret, når den faktiske gennemførelse af leveringen af godet eller tjenesteydelsen ikke har fundet sted (dom af 27.6.2018, SGI og Valériane, C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501, præmis 36).
- 25 Det ligger således i momsens natur, at en fiktiv transaktion ikke kan give ret til et fradrag for denne afgift.
- 26 For det andet fremgår pligten for enhver, der anfører moms på en faktura, til at betale denne moms, udtrykkeligt af momsdirektivets artikel 203. I denne forbindelse har Domstolen præciseret, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (jf. i denne retning dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 38).
- 27 I princippet finder de to ovennævnte bestemmelser ikke anvendelse på samme operatør. Det er udstederen af en faktura, der er betalingspligtig for den moms, der anført på fakturaen, mens den manglende adgang til at fradrage moms, der knytter sig til fiktive transaktioner, kan gøres gældende over for fakturaens modtager.
- 28 I den særlige i hovedsagen omhandlede situation finder de krav, der er fastsat i momsdirektivets artikel 168 og 203, imidlertid samtidig anvendelse på den samme operatør. De samme mængder elektricitet blev nemlig videresolgt fiktivt til den samme pris mellem selskaber fra den samme koncern på cirkulær vis, således at disse selskaber solgte og atter opkøbte disse mængder til den samme pris. Hver operatør var således på samme tid udsteder af en faktura, hvorpå var anført et momsbeløb, og modtager af en anden faktura, der vedrørte erhvervelsen af den samme mængde elektricitet til den samme pris og med angivelse af det samme momsbeløb. EN.SA. var således som udsteder af en faktura og i henhold til bestemmelsen i momsdirektivets artikel 203 i forhold til statskassen pligtig at

betale det momsbeløb, der var anført derpå. På baggrund af den fiktive karakter af de pågældende transaktioner var det i overensstemmelse med det krav, der følger af direktivets artikel 168, derimod ikke tilladt for dette selskab at fradrage det samme momsbeløb, der var anført på den faktura, som det var adressat for i henhold til opkøbet af elektricitet.

- 29 Af disse grunde ønsker den forelæggende ret oplyst, om en samlet anvendelse af disse krav, der følger af national lovgivning, og som stammer fra momsdirektivet, på en operatør, der befinder sig i samme situation som EN.SA., er i strid med princippet om momsens neutralitet.
- 30 Det er korrekt, at ordningen med fradrag for moms, som fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff., tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, eftersom denne er undergivet momspligt. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 27, og af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 38).
- 31 Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er imidlertid ligeledes formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet (dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 46). Risikoen for tab af afgiftsindtægter er imidlertid i princippet ikke blevet fuldstændigt afværget, så længe modtageren af en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at opnå fradrag for moms (dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 31).
- 32 På denne baggrund har forpligtelsen i direktivets artikel 203 til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som fradragsretten kan foranledige (dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32).
- 33 I medfør af proportionalitetsprincippet må den pågældende forpligtelse imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, og må navnlig ikke gøre et for vidtgående indgreb i princippet om momsens neutralitet. I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor det forhold, at transaktionerne er fiktive, indebærer, at momsen ikke kan fradrages, sikres overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 43).
- 34 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de forklaringer, som den forelæggende ret har givet til Domstolen, at EN.SA. bevidst udfærdigede fakturaer, som ikke modsvarede en ægte transaktion. Under disse omstændigheder kan dette selskab ikke hævde at være i god tro. Til gengæld og stadig ifølge den forelæggende ret gav de fiktive salg af elektricitet mellem de pågældende selskaber ikke anledning til tab af afgiftsindtægter. Som anført af generaladvokaten i punkt 47 i forslaget til afgørelse følger dette af det forhold, at momsen for deres elektricitetssalg behørigt er blevet betalt af de involverede selskaber, og at de efter at have købt de samme mængder elektricitet tilbage til samme pris fradrog et momsbeløb, der var identisk med det beløb, de havde betalt.
- 35 Under sådanne omstændigheder fremgår det af denne doms præmis 33, at momsdirektivet fortolket i lyset af neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet pålægger medlemsstaterne at gøre det muligt for udstederen af en faktura for en sådan fiktiv transaktion at kræve godtgørelse af den afgift, der er anført på denne faktura, som han har skullet betale, såfremt han rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter.

36 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmåls to første led besvares med, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor fiktive salg, der foretages på cirkulær vis mellem de samme operatører og til de samme priser, ikke har medført tab af afgiftsindtægter, skal momsdirektivet, fortolket i lyset af neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, der udelukker fradrag for moms vedrørende fiktive transaktioner samtidigt med, at personer, der anfører afgiften på en faktura, forpligtes til at erlægge denne afgift, herunder for en fiktiv transaktion, på betingelse af, at den nationale lovgivning gør det muligt at berigtige den afgiftsskyld, der følger af denne forpligtelse, såfremt udstederen af den pågældende faktura, som ikke var i god tro, rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Spørgsmålets tredje led

37 Med spørgsmålets tredje led ønsker den forelæggende ret oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for en bestemmelse i den nationale lovgivning, hvorefter et uretmæssigt fradrag for moms straffes med en bøde, der fuldt ud svarer til det afdrag, der blev foretaget.

38 I henhold til momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af momsen og for at undgå svig. Særligt er medlemsstaterne i mangel af EU-retlige bestemmelser herom ved manglende opfyldelse af betingelserne i henhold til EU-lovgivningen beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 41, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

39 Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes grundsætninger, bl.a. proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis). Sanktionerne må således hverken gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der er fastsat i momsdirektivets artikel 273, eller anfægte princippet om momsens neutralitet. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må i øvrigt hverken gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anfægte princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62).

40 Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal for det første bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning (dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

41 I denne forbindelse bemærkes, at den nationale lovgivning i det foreliggende tilfælde med henblik på at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, foreskriver en bøde, der ikke skal beregnes på grundlag af den afgiftspligtiges skyld, men skal svare til det momsbeløb, der uretmæssigt er blevet fradraget af den afgiftspligtige. Eftersom den afgiftspligtiges skyld svarer til forskellen mellem den skyldige afgift for de varer og tjenesteydelser, der blev erhvervet i et tidligere omsætningsled, svarer det momsbeløb, der uretmæssigt er fradraget, ikke nødvendigvis til denne skyld.

42 Dette er særligt tilfældet i tvisten i hovedsagen. Som anført af generaladvokaten i punkt 63 i forslaget til afgørelse var EN.SA.s momsskyld for transaktionerne på 0 EUR, eftersom selskabet fiktivt købte og solgte de samme mængder elektricitet til den samme pris. I et sådant tilfælde udgør en bøde svarende til 100% af den afgift, der uretmæssigt er fradraget som indgående moms, uden hensyntagen til den

omstændighed, at det samme momsbeløb var blevet behørigt betalt i et senere omsætningsled, og at statskassen følgelig ikke led tab af afgiftsindtægter, en uforholdsmæssig sanktion i forhold til det formål, den forfølger.

- 43 For det andet er princippet om momsens neutralitet i en situation som den i hovedsagen omhandlede ligeledes til hinder for anvendelsen af en sanktion som den, der er fastsat i den nationale lovgivning. I en sådan situation sikres overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, som anført i denne doms præmis 33, ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter.
- 44 Som anført af generaladvokaten i punkt 57 i forslaget til afgørelse medfører pålæggelsen af en bøde svarende til 100% af den afgift, der uretmæssigt er fradraget imidlertid, at muligheden for berigtigelse af afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203 er uden indhold. Selv om denne afgiftsskyld kan berigtiges, såfremt der ikke foreligger risiko for tab af afgiftsindtægter, skal der nemlig fortsat betales et beløb svarende til det fradrag, der uretmæssigt blev foretaget, i bøde.
- 45 Følgelig skal det forelagte spørgsmåls tredje led besvares med, at proportionalitetsprincippet og princippet om momsneutralitet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for en bestemmelse i den nationale lovgivning, hvorefter et uretmæssigt fradrag for moms straffes med en bøde, der fuldt ud svarer til det fradrag, der blev foretaget.

Sagsomkostninger

- 46 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 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 (Første Afdeling) for ret:

- 1) **I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor fiktive salg, der foretages på cirkulær vis mellem de samme operatører og til de samme priser, ikke har medført tab af afgiftsindtægter, skal Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fortolket i lyset af neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national lovgivning, der udelukker fradrag for merværdiafgift (moms) vedrørende fiktive transaktioner samtidigt med, at personer, der anfører afgiften på en faktura, forpligtes til at erlægge denne afgift, herunder for en fiktiv transaktion, på betingelse af, at den nationale lovgivning gør det muligt at berigtige den afgiftsskyld, der følger af denne forpligtelse, såfremt udstederen af den pågældende faktura, som ikke var i god tro, rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**
- 2) **Proportionalitetsprincippet og princippet om momsneutralitet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for en bestemmelse i den nationale lovgivning, hvorefter et uretmæssigt fradrag for moms straffes med en bøde, der fuldt ud svarer til det fradrag, der blev foretaget.**

Underskrifter