



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

7. marts 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag af moms – begrebet afgiftspligtig person – princippet om afgiftsneutralitet – proportionalitetsprincippet – ikke-operativt selskab – national lovgivning, der nægter ret til fradrag for, tilbagebetaling af eller udligning af indgående moms«

I sag C-341/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 19. maj 2022, indgået til Domstolen den 25. maj 2022, i sagen

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

mod

Agenzia delle Entrate,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Tredje Afdeling, og dommerne N. Piçarra, N. Jääskinen (refererende dommer) og M. Gavalec,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitssekretær: fuldmægtig C. Di Bella,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. juni 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA ved avvocata R. Nicastro,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato D.G. Pintus, P. Pucciariello og F. Urbani Neri,

* Processprog: italiensk.

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia, F. Moro og P. Rossi, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. september 2023,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«) samt af princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet, proportionalitetsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (herefter »selskabet Feudi«) og Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsmyndigheden, Italien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende udøvelsen af retten til momsfradrag.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«
- 4 Dette direktivs artikel 63 fastsætter:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 5 Det nævnte direktivs artikel 167 bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

6 Direktivets artikel 168, litra a), 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.«

7 Momsdirektivets artikel 273 er affattet således:

»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

8 Artikel 30 i legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (lov nr. 724/1994 om foranstaltninger til rationalisering af de offentlige finanser) af 23. december 1994 (almindeligt tillæg til GURI nr. 174 af 30.12.1994) (herefter »lov nr. 724/1994«) med overskriften »Skuffeselskaber. Værdiansættelse af værdipapirer« i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer følgende:

»1. Aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, interessentskaber og kommanditselskaber samt ikke-hjemmehørende selskaber og enheder af enhver art, der har fast driftssted på statens område, betragtes – medmindre der føres bevis for det modsatte – som ikke-operative selskaber, hvis det samlede beløb af indtægterne, forøgelsen af varebeholdningen og provenuerne – med undtagelse af ekstraordinære beløb – som fremgår af resultatopgørelsen, når en sådan er obligatorisk, er lavere end summen af de beløb, der fremkommer ved at beregne følgende procentsatser:

[...]

4. Med hensyn til ikke-operative selskaber og enheder kan det overskydende beløb, som fremgår af momsangivelsen, ikke være genstand for udligning, godtgørelse [...] eller overdragelse [...]. Såfremt det ikke-operative selskab eller den ikke-operative enhed i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke foretager momspligtige transaktioner til en værdi svarende til eller højere end det beløb, som opgøres ved anvendelsen af procentsatserne i stk. 1, kan det overskydende beløb ikke yderligere overføres med henblik på fradrag i skyldig moms vedrørende de følgende afgiftsperioder.

4a. Hvis der foreligger objektive forhold, som har gjort det umuligt at opnå de indtægter, den forøgelse af varebeholdningen, de provenuer og den indkomst, som er opgjort som fastsat i denne artikel, eller som ikke har gjort det muligt at foretage de i stk. 4 omhandlede momspligtige transaktioner, kan det pågældende selskab anmode om at være undtaget fra ordningen mod skatteomgåelse.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 9 Vigna Ottieri Srl (herefter »selskabet Vigna«) var et italiensk selskab, som drev økonomisk virksomhed inden for produktion og markedsføring af vin i regionen Campania (Italien).
- 10 Den 22. december 2010 meddelte skatte- og afgiftsmyndigheden en skatte- og afgiftsansættelse til selskabet Vigna, hvori det bl.a. blev anført, at selskabet blev anset for et ikke-operationelt selskab (et såkaldt »skuffeselskab«) for afgiftsperioden 2008 med den begrundelse, at beløbet for de udgående momsplichtige transaktioner, som det havde angivet, var lavere end den tærskel, under hvilken selskaber i medfør af anvendelsen af artikel 30 i lov nr. 724/1994 formodes at være ikke-operative. Det fremgik ligeledes af denne skatteansættelse, at selskabet Vigna ikke havde nået en sådan tærskel i tre på hinanden følgende afgiftsperioder, nemlig 2006, 2007 og 2008. Skatte- og afgiftsmyndigheden gav derfor afslag på fradrag af et momstilgodehavende på 42 108 EUR, som selskabet havde krævet for afgiftsperioden 2009.
- 11 Selskabet Vigna anlagde sag til prøvelse af denne afgiftsansættelse ved Commissione tributaria provinciale di Avellino (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Avellino, Italien). Ved dom af 18. april 2012 frifandt denne ret skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 12 Selskabet Feudi, som overtog selskabet Vigna fra den 27. september 2012, iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Campania, afdelingen i Salerno, Italien), som forkastede appellen.
- 13 Den 27. marts 2014 iværksatte Feudi kassationsappel ved Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), der er den forelæggende ret. Selskabet har i det væsentlige gjort gældende, at afslaget på at indrømme selskabet ret til momsfradrag er uforeneligt med EU-retten.
- 14 Den forelæggende ret har i det væsentlige anført, at den omhandlede italienske lovgivning har til formål at afskrække fra at oprette skuffeselskaber og således at forhindre, at juridiske personer, der formelt udøver en økonomisk aktivitet, uden dog reelt at være operationelle, kan drage fordel af skattefordele. Med henblik herpå fastsætter artikel 30 i lov nr. 724/1994 en afskrækkende mekanisme, der hviler på en formodning om, at et selskabs ikke-operationelle karakter kan udledes af, at det afkast, som med rimelighed kan forventes af selskabets aktiver, er lavere end en indtægtstærskel, der er fastsat ved denne bestemmelse. Et selskab kan imidlertid afkræfte denne formodning ved at påvise, at denne indtægtstærskel ikke kunne være nået i en given periode på grund af objektive forhold.
- 15 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at ikke-operative selskaber i medfør af denne bestemmelse ikke kan få tilbagebetalt et momstilgodehavende, der er angivet i deres momsangivelse, og som navnlig følger af, at den fradragsberettigede moms er højere end den opkrævede moms. Dette tilgodehavende kan heller ikke udlignes eller overføres. Det nævnte tilgodehavende kan således modregnes i den moms, der skal betales for de efterfølgende afgiftsperioder. Men når et ikke-operativt selskab i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke foretager momsplichtige transaktioner for et beløb, der mindst svarer til det beløb, der følger af den nævnte indtægtstærskel, kan det nævnte tilgodehavende imidlertid ikke længere fremføres. Dette selskab mister derfor retten til at fradrage momsen.

- 16 Under disse omstændigheder ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om egenskaben af afgiftspligtig person og dermed retten til fradrag af indgående moms kan nægtes et selskab, der udfører momspligtige transaktioner, uden imidlertid at nå den indtægtstærskel, der er fastsat i den omhandlede italienske lovgivning, når dette selskab ikke har godtgjort, at objektive forhold har forhindret selskabet i at opnå indtægter, der overstiger denne tærskel. I denne henseende har den forelæggende ret rejst tvivl om, hvorvidt en sådan praksis er forenelig med momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf det i det væsentlige fremgår, at egenskaben af afgiftspligtig person følger af, at den enhed, der påberåber sig denne egenskab, udøver en økonomisk virksomhed.
- 17 For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omhandlede italienske lovgivning er forenelig med momsdirektivets artikel 167, princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet. Den forelæggende ret har anført, at selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, må de foranstaltninger, som medlemsstaterne vedtager, imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, og de må navnlig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter princippet om momsens neutralitet.
- 18 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om de begrænsninger af retten til momsfradrag, der er fastsat i artikel 30 i lov nr. 724/1994, skal anses for at være i strid med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Det er nemlig den forelæggende rets vurdering, at en afgiftspligtig person, der foretager en økonomisk transaktion, risikerer ikke at kunne vide med sikkerhed, om denne transaktion kan give ret til fradrag eller tilbagebetaling af moms, da udøvelsen af disse rettigheder vil være underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person oppebærer en indtægt, der i et givent afgiftsår overstiger den tærskel, der er fastsat i den omhandlede italienske lovgivning.
- 19 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Kan [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, [...] fortolkes således, at kvalifikationen som afgiftspligtig person, og følgelig retten til fradrag eller tilbagebetaling af den betalte overvæltede moms, kan nægtes en person, som [i tre på hinanden følgende år] foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, når den pågældende ikke kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er [momsdirektivets] artikel 167 [...] og de grundlæggende principper såsom princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet med hensyn til begrænsning af retten til momsfradrag da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?

- 3) Hvis det andet spørgsmål besvares benægtende, er de EU-retlige principper såsom retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?«

Det første spørgsmål

- 20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse kan føre til, at en person, som i en given afgiftsperiode udfører momspligtige transaktioner, hvis økonomiske værdi ikke når den i en national lovgivning fastsatte tærskel, som svarer til det afkast, der med rimelighed kan forventes af de aktiver, som denne person råder over, fratages sin egenskab af afgiftspligtig person, medmindre den pågældende godtgør, at objektive forhold har forhindret, at denne tærskel nås.
- 21 I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er i dette direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, defineret således, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Det præciseres desuden, at der ved økonomisk virksomhed skal forstås »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.
- 22 Foruden at vise rækkevidden af anvendelsesområdet for begrebet »økonomisk virksomhed« præciserer en analyse af ordlyden af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ligeledes begrebets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 Heraf følger, at egenskaben af momspligtig person ikke er underlagt overholdelsen af en betingelse om, at en person foretager momspligtige transaktioner, hvis økonomiske værdi overstiger en på forhånd fastsat indtægtstærskel, som svarer til det afkast, der med rimelighed kan forventes af de aktiver, som denne person råder over. I denne henseende er det nemlig alene afgørende, om den pågældende person faktisk udøver økonomisk virksomhed, og, som det er anført i nærværende doms præmis 21, om vedkommende udnytter materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.
- 24 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om selskabet Vigna i løbet af de omtvistede afgiftsperioder, dvs. afgiftsperioden 2008 og de to forudgående afgiftsperioder, for hvilke skatte- og afgiftsmyndigheden fandt, at selskabet ikke var operativt, udøvede en sådan økonomisk virksomhed, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, som fortolket i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 22.

- 25 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke kan føre til, at en person, som i en given afgiftsperiode udfører momspligtige transaktioner, hvis økonomiske værdi ikke når den i en national lovgivning fastsatte tærskel, som svarer til det afkast, der med rimelighed kan forventes af de aktiver, som denne person råder over, fratages sin egenskab af afgiftspligtig person.

Det andet spørgsmål

- 26 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående moms på grund af, at det beløb for momspligtige transaktioner, som denne afgiftspligtige person har gennemført i senere omsætningsled, anses for utilstrækkeligt.
- 27 I denne henseende bemærkes i første række, at det af Domstolens faste praksis fremgår, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det momsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter nemlig, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig. For så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for den nævnte vare eller tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 25.11.2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis, og af 25.5.2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 27 og 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 Mere specifikt fremgår det af momsdirektivets artikel 168, at to betingelser skal være opfyldt, for at der kan indrømmes ret til fradrag. For det første skal den berørte være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand. For det andet skal de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (jf. i denne retning dom af 8.9.2022, *Finanzamt R* (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager), C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Hvad angår den anden betingelse, som er den eneste, der er omhandlet i dette spørgsmål, bemærkes, at for at en afgiftspligtig person indrømmes en ret til at fradrage den indgående moms, er det principielt nødvendigt, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, som giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt

omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager), C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

- 30 Den afgiftspligtige person har dog ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har nemlig en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Det følger af ovenstående betragtninger, at der ikke er nogen bestemmelse i momsdirektivet, der underlægger fradragsretten et krav om, at beløbet for de momspligtige transaktioner, der udføres i senere omsætningsled af en afgiftspligtig person i løbet af en given periode, skal nå en vis tærskel. Det følger derimod af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 27, at retten til momsfradrag er sikret, forudsat at de påkrævede betingelser er opfyldt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, uafhængigt af resultatet af den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.
- 32 I anden række kan denne ret imidlertid nægtes den afgiftspligtige person, såfremt det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.
- 33 Det skal nemlig bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Selv om de materielle betingelser for fradragsretten er opfyldt, tilkommer det derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme denne ret, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 34 og 35, og af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det skatte- og afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende skatte- og afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Hvad angår misbrug af rettigheder fremgår det af fast retspraksis, at konstateringen af misbrug på momsområdet kræver dels, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – indebærer opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. Dels skal det af en samlet række objektive omstændigheder fremgå, at hovedformålet med disse transaktioner begrænser sig til at opnå

denne afgiftsfordel (dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75, og af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

- 36 Det følger således af Domstolens praksis, at princippet om forbud mod misbrug – som finder anvendelse på momsområdet – forbyder rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivet at tildele (dom af 16.7.1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, præmis 26, og 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Det skal ligeledes bemærkes, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af momsdirektivets artikel 273 med henblik på at sikre en korrekt opkrævning af momsen og på at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk rejser tvivl om retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (dom af 9.12.2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, præmis 28, og af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret forklaret, at artikel 30 i lov nr. 724/1994 har til formål at bekæmpe svig ved at afskrække fra stiftelsen af skuffeselskaber. Den mekanisme, som denne artikel fastsætter, hviler således på den formodning, at når beløbet for de udgående transaktioner, som et selskab har gennemført i løbet af en given afgiftsperiode, ikke når en tærskel, der er beregnet ved anvendelsen af kriterierne i den nævnte artikel, er dette selskab ikke et operationelt selskab, medmindre det kan godtgøre, at objektive forhold begrundes, at det ikke har kunnet nå den nævnte tærskel. I det tilfælde, hvor et selskab anses for ikke-operativt, kan det ikke længere udøve sin ret til momsfradrag for de udgående transaktioner, som det har udført i løbet af den omtvistede afgiftsperiode.
- 39 En sådan formodning er baseret på et kriterium, nemlig kriteriet om en indtægtsgrænse, som er forskellig fra dem, der kræves med henblik på at påvise svig eller misbrug, således som de fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33-36. Denne formodning hviler nemlig hverken på en vurdering af realiteten af de momspligtige transaktioner, der er gennemført i løbet af en given afgiftsperiode, eller på vurderingen af deres egentlige anvendelse til at gennemføre udgående transaktioner, men alene på vurderingen af deres omfang. Den kan derfor ikke, henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 34, anses for at kunne godtgøre, at retten til momsfradrag er påberåbt på en måde, der er udtryk for svig eller misbrug.
- 40 Retten til fradrag kan nemlig kun nægtes, når de faktiske omstændigheder, der er påberåbt for at godtgøre en sådan svig eller et sådant misbrug, på en anden måde end i kraft af formodninger er blevet tilstrækkeligt godtgjort (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Domstolen har desuden allerede fastslået, at en generel formodning for svig og misbrug ikke kan tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med et direktiv (jf. i denne retning dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). På samme måde kan det ikke tillades, at en sådan formodning,

selv om den er afkræftelig, fører til, at retten til fradrag for indgående moms nægtes af grunde, som ikke har noget at gøre med konstateringen af, at denne ret er blevet påberåbt på en måde, som er udtryk for svig eller misbrug.

- 42 Heraf følger, at en formodning som den, der er beskrevet i nærværende doms præmis 38, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at forebygge svig og misbrug.
- 43 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående moms på grund af, at det beløb for momspligtige transaktioner, som denne afgiftspligtige person har gennemført i senere omsætningsled, anses for utilstrækkeligt.

Det tredje spørgsmål

- 44 Henset til besvarelsen af det andet spørgsmål, og for så vidt som det tredje spørgsmål kun er forelagt for det tilfælde, at dette spørgsmål besvares benægtende, er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 45 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 de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke kan føre til, at en person, som i en given afgiftsperiode udfører merværdiafgiftspligtige (moms) transaktioner, hvis økonomiske værdi ikke når den i en national lovgivning fastsatte tærskel, som svarer til det afkast, der med rimelighed kan forventes af de aktiver, som denne person råder over, fratages sin egenskab af afgiftspligtig person.
- 2) Artikel 167 i direktiv 2006/112 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående moms på grund af, at det beløb for momspligtige transaktioner, som denne afgiftspligtige person har gennemført i senere omsætningsled, anses for utilstrækkeligt.

Underskrifter