FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

fremsat den 25. oktober 2007 [1]

1. Kommissionen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at Italien har tilsidesat sine forpligtelser efter sjette momsdirektiv [2] og artikel 10 EF, idet medlemsstaten udtrykkeligt har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført inden for en række afgiftsperioder.

2. De pågældende nationale bestemmelser eftergiver afgift, idet manglende angivelse af forskellige afgifter inden for afgiftsperioderne 1998 (eller i nogle tilfælde 1997) til 2001 ikke vil blive forfulgt eller nøjere undersøgt, hvis visse deklarationer afgives, og visse beløb omgående betales [3].

3. Kommissionen har gjort gældende, at for så vidt angår moms er eftergivelsen i strid med sjette direktivs artikel 2, som kræver, at transaktioner skal afgiftspålægges, og artikel 22, som pålægger forskellige forpligtelser hvad angår angivelse og betaling af moms.

4. Italien har anført, at eftergivelsen ikke udgør et generelt og vilkårligt afkald på enhver kontrol, at kun en begrænset del af de momspligtige personer er berettiget hertil, at den har været utroligt frugtbar hvad angår inddrevet afgift, og at den derfor har udgjort en klog anvendelse af begrænsede ressourcer, der er omfattet af det råderum, som medlemsstater nødvendigvis må have.

Fællesskabsbestemmelser

5. Artikel 10 EF pålægger medlemsstaterne en general forpligtelse til at »[træffe] alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner«, at »[lette] Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver« og at »[afholde] sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, der er ændret adskillige gange). Den 1.1.2007 blev sjette direktiv ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

3 — Den pågældende eftergivelse er blevet forlænget til efterfølgende år, og Kommissionen har anlagt en yderligere sag herom (sag C-174/07), som verserer i øjeblikket.

til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare«.

6. Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder« [4].

7. Den oprindelige artikel 22 i sjette direktiv blev erstattet af en af de såkaldte »overgangsbestemmelser« i afsnit XVI, og den gældende ordlyd findes i artikel 28h. Den har overskriften »Forpligtelser for betalingspligtige personer« og er den længste artikel i direktivet [5].

8. Hvad angår den påståede tilsidesættelse af forpligtelser i den foreliggende sag har Kommissionen oprindeligt omtalt tre af artiklens bestemmelser, fra stk. 4, 5 og 8:

»4. a) Enhver afgiftspligtig person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist […]

[…]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse […]

[…]

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig […]« [6].

9. Kommissionen har derefter henledt opmærksomheden på en række andre forpligtelser, der pålægges afgiftspligtige personer i artikel 22:

4 — Disse bestemmelser findes nu i artikel 2, stk. 1, litra a) og d), i direktiv 2006/112.

5 — Den er erstattet af især artikel 213-271 i direktiv 2006/112.

6 — Bestemmelser, som nu kan findes i henholdsvis artikel 252, stk. 1, artikel 206 og 273 i direktiv 2006/112.

— at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af virksomhed som afgiftspligtig [stk. 1, litra a) [7]]

— at føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed [stk. 2, litra a) [8]]

— at indsende en oversigt over transaktioner inden for Fællesskabet [stk. 6, litra b) [9]].

10. Kommissionen har endelig henvist til andre bestemmelser i artikel 22, som pålægger medlemsstaterne forpligtelser:

— til at identificere afgiftspligtige personer gennem et individuelt nummer [stk. 1, litra c), d) og e) [10]]

— til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at andre end personer, som er betalingspligtige for moms i stedet for en afgiftspligtig person, opfylder alle forpligtelser hvad angår angivelse og betaling (stk. 7, 10 og 11 [11]).

Nationale bestemmelser

11. Kommissionen har anfægtet artikel 8 og 9 i den italienske finanslov for 2003 [12]. Disse bestemmelser tillader afgiftspligtige personer, der ikke har indgivet komplette angivelser, at indgive supplerende angivelser og at foretage en indbetaling, som fritager dem for yderligere afgiftstilsvar inden for den pågældende periode, nemlig afgiftsperioderne 1998 (eller i nogle tilfælde 1997) til 2001, begge inklusive. De dækker en række afgifter, men Kommissionens sagsanlæg vedrører udelukkende moms, og den følgende sammenfatning af de relevante bestemmelser er begrænset til situationen for så vidt angår denne afgift.

Artikel 8

12. Artikel 8 tillader »færdiggørelse« af angivelser, der skulle have været indgivet

7 — Artikel 213, stk. 1, i direktiv 2006/112.

8 — Selv om Kommissionen har anført stk. 3 som kilde; nu artikel 242 i direktiv 2006/112.

9 — Artikel 262 ff. i direktiv 2006/112.

10 — Artikel 214-216 i direktiv 2006/112.

11 — Artikel 207, 209, 210, 256-258 og 267 i direktiv 2006/112.

12 — Legge 289/2002, GURI 31.12.2002 med senere ændringer.

inden den 31. oktober 2002. Der er to varianter af denne procedure, som reguleres i henholdsvis stk. 3 og 4.

13. Efter artikel 8, stk. 3, omfatter færdiggørelsen indgivelse af en supplerende angivelse for hver af de pågældende afgiftsperioder og betaling af de yderligere skyldige beløb i henhold til gældende bestemmelser i hver afgiftsperiode. Under visse omstændigheder, når køberen selv skal erlægge indgående afgift, men undlader at angive den, vedrører artiklen kun den moms, der ikke kunne være fradraget. Den supplerende angivelse er kun gyldig, hvis den viser yderligere skyldige beløb på mindst 300 EUR for hver afgiftsperiode. Der kan ske indbetaling i to lige store afdrag, hvis de overstiger 3 000 EUR for fysiske personer og 6 000 EUR for andre.

14. Artikel 8, stk. 4, finder ikke anvendelse, hvis den afgiftspligtige person ikke har indgivet angivelser for nogen af de pågældende afgiftsperioder. De personer, som kan anvende bestemmelsen, kan indgive angivelser og foretage indbetalinger gennem visse godkendte organer. De skyldige beløb kan betales i månedlige afdrag, men med tillægsrente. Proceduren er fortrolig, idet de specifikt skyldige beløb ikke knyttes til individuelle afgiftspligtige personer.

15. Det bestemmes i artikel 8, stk. 6, at når proceduren i artikel 8, stk. 3 eller 4, er blevet fulgt, kan — indtil det dobbelte af den skyldige moms i henhold til den supplerende angivelse — a) hverken den afgiftspligtige person eller en person, der er betalingspligtig sammen med ham, underkastes en kontrol, b) bortfalder enhver afgiftsstraf, der er blevet pålagt, og c) kan visse procedurer for afgiftsunddragelse ikke længere indledes (selv om allerede anlagte straffesager ikke bringes ud af verden). Artikel 8 (6a) fastslår, at kontrol af afgift ikke desto mindre kan gennemføres med hensyn til skyldige beløb, der overstiger det i artikel 8, stk. 6, fastsatte beløb.

16. Artikel 8, stk. 9, tillader de personer, som har anvendt den fortrolige procedure i artikel 8, stk. 4, at undgå enhver kontrol ud over, om deres supplerende angivelse er overensstemmende.

17. Artikel 8, stk. 10, udelukker anvendelse af hele artiklen i sager, hvor der på det tidspunkt, da loven trådte i kraft, a) allerede er sket en revurdering af afgiftsgrundlaget, eller b) allerede er anlagt straffesag for unddragelse i en bestemt afgiftsperiode. Det er dog muligt i nogle sager at overholde en tidligere revurdering af afgiftsgrundlaget og at anvende artikel 8-proceduren for andre perioder.

18. I henhold til artikel 8, stk. 12, kan indgivelse af den supplerende angivelse ikke udgøre oplysninger vedrørende et strafbart forhold.

Artikel 9

19. Artikel 9 vedrører »automatisk afregning« for tidligere år[13]. Afgiftspligtige personer, der anmoder om afregning, skal indgive angivelser for *alle* de afgiftsperioder, som burde have været indgivet inden den 31. oktober 2002.

20. I henhold til artikel 9, stk. 2, litra b), omfatter automatisk afregning betaling for hver afgiftsperiode af et beløb svarende til 2% af momsen på den afgiftspligtige persons udgående og 2% af den indgående moms, der er fradraget i dette år. Denne procent falder til 1,5% for udgående moms eller indgående moms, som overstiger 200 000 EUR, og 1% for beløb over 300 000 EUR, og når bestemmelsens anvendelse medfører betaling af et beløb på over 11 600 000 EUR, nedsættes den del, der overstiger dette tal, med 80%. Artikel 9, stk. 6, fastsætter imidlertid et minimum for hvert års betalinger på 500 EUR, når omsætningen ikke overstiger 50 000 EUR, 600 EUR, når omsætningen er mellem 50 000 EUR og 180 000 EUR, og 700 EUR, når omsætningen overstiger 180 000 EUR.

13 — Ordningen kaldes »*condono tombale*« (»kirkegårdseftergivelse«), formentlig fordi afgiftsgælden er »død og begravet«.

21. For individuelle år, for hvilke der ikke er indgivet nogen angivelse, pålægger artikel 9, stk. 8, en enhedsbetaling på 1 500 EUR for fysiske personer og 3 000 EUR for virksomheder og sammenslutninger for hver afgiftsperiode.

22. Efter artikel 9, stk. 9, udelukker automatisk afregning yderligere fradrag eller tilbagebetalinger, som den afgiftspligtige person ikke tidligere har gjort krav på. Den udelukker imidlertid ikke en vis kontrol, navnlig kontrol vedrørende overensstemmelsen mellem foretagne fradrag og betalte beløb og tidligere krav på tilbagebetaling af moms.

23. Artikel 9, stk. 10, afspejler artikel 8, stk. 6. Når artikel 9-proceduren er blevet fulgt, a) kan hverken den afgiftspligtige person eller en person, der er betalingspligtig sammen med ham, underkastes en kontrol af afgiften, b) bortfalder enhver afgiftsstraf, der er blevet pålagt, og c) kan visse procedurer for afgiftsunddragelse ikke længere indledes (selv om allerede anlagte straffesager ikke bringes ud af verden). I modsætning til artikel 8, stk. 6, er disse friheder dog ikke underlagt nogen grænse for så vidt angår det nu betalte eller angivne yderligere momsbeløb.

24. Artikel 9, stk. 12, tillader betaling med to lige store afdrag, når det beløb, der betales, overstiger 3 000 EUR for fysiske personer eller 6 000 EUR for andre.

25. Artikel 9, stk. 13, afspejler artikel 8, stk. 9. De personer, som har anvendt den fortrolige procedure, kan undgå enhver kontrol ud over, om deres supplerende angivelse er overensstemmende.

26. Artikel 9, stk. 14, afspejler artikel 8, stk. 10. Den udelukker anvendelse af hele artiklen i sager, hvor der på det tidspunkt, da loven trådte i kraft, a) allerede er sket en revurdering af afgiftsgrundlaget, eller b) allerede er anlagt straffesag for unddragelse i en bestemt afgiftsperiode. Den tilføjer dog en yderligere udelukkelse i tilfælde, hvor c) den afgiftspligtige person har undladt at indgive nogen angivelser for nogen af de omfattede afgiftsperioder.

27. Artikel 9, stk. 15, begrænser udelukkelserne i artikel 9, stk. 14, litra a) og b), til de afgiftsperioder, de finder anvendelse på. Den bestemmer, at der ikke er nogen automatisk afregning på grundlag af oplysninger, der ikke svarer til oplysningerne i den indgivne angivelse. Endelig udelukker den enhver tilbagebetaling af allerede betalte beløb, som skal anses for forudbetaling af skyldig afgift.

Administrativ procedure

28. Kommissionen var af den opfattelse, at artikel 8 og 9 i finansloven for 2003 var uforenelige med sjette direktivs artikel 2 og 22, hvorfor den sendte Italien en åbningsskrivelse i medfør af artikel 226 EF den 19. december 2003. Italien svarede den 30. marts 2004 og bestred enhver uforenelighed. Da Kommissionen ikke var tilfreds med dette svar, sendte den en begrundet udtalelse den 13. oktober 2004, hvori den opfordrede Italien til inden to måneder at bringe tilsidesættelsen til ophør. Italien svarede den 31. december 2005 og bestred fortsat enhver uforenelighed. Kommissionen anlagde nærværende sag den 8. marts 2006.

Parternes påstande

29. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser efter sjette direktivs artikel 2 og 22, sammenholdt med EF-traktatens artikel 10, idet den på udtrykkelig og generel måde i artikel 8 og 9 i lov nr. 289 af 27. december 2002 (finanslov for 2003) har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført inden for en række afgiftsperioder. Kommissionen har også nedlagt påstand om, at Italien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

30. Italien har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Bedømmelse

Formaliteten

31. Italien har gjort gældende, at Kommissionen har fremsat et nyt klagepunkt i den begrundede udtalelse vedrørende en tilsidesættelse af princippet om momsneutralitet og konkurrencefordrejning som følge af de anfægtede bestemmelser. Kommissionen har svaret, at den blot som et svar på Italiens argumenter erindrede om Domstolens praksis på dette område, som er relevant ved bedømmelsen af en påstået tilsidesættelse af sjette direktivs artikel 2 og 22.

32. Eftersom Kommissionen ikke har nedlagt påstand om, at det fastslås, at de italienske bestemmelser specifikt tilsidesætter neutralitetsprincippet eller fordrejer konkurrencen, synes Kommissionens standpunkt rimeligt. Det er derfor min opfattelse, at der ikke er noget til hinder for, at sagen antages til realitetsbehandling.

Realiteten

33. Der er en række indbyrdes sammenhængende spørgsmål, som er omtvistet mellem parterne i denne sag, og som jeg agter at behandle under følgende overskrifter: i) arten og omfanget af de forpligtelser, som medlemsstaterne pålægges ved sjette direktivs artikel 2 og 22, navnlig hvad angår overvågning og håndhævelse af afgiftspligtige personers overholdelse heraf, ii) den praktiske virkning af de anfægtede eftergivelsesbestemmelser set i lyset af disse forpligtelser, iii) betydningen i denne henseende af de forskellige begrænsninger i eftergivelsesbestemmelserne, og iv) eftergivelsesbestemmelsernes relative effektivitet, navnlig hvad angår ressourcebrugen sammenlignet med inddrevne beløb, det råderum, som medlemsstaterne har ved momsforvaltningen, og det omfang, hvori eftergivelsesbestemmelserne falder ind under dette råderum.

34. Selv om det er muligt — og interessant — at udforske en række andre mere generelle spørgsmål vedrørende lovligheden af og/eller det ønskværdige i momseftergivelser, hvoraf nogle er blevet berørt under retsforhandlingerne, føler jeg ikke, at det vil være nyttigt for Domstolen at behandle disse generelle spørgsmål i større omfang for at afgøre, om de særlige bestemmelser, som Kommissionen har anfægtet, er i overensstemmelse med sjette direktiv. Jeg vil derfor i det væsentlige begrænse min analyse til de aspekter, som er relevante for den nedlagte påstand, og kun henvise til de bredere spørgsmål som bagvedliggende betragtninger.

De med sjette direktiv pålagte forpligtelser

35. Jeg er enig med Kommissionens fremlæggelse af de med sjette direktiv pålagte forpligtelser, både for fysiske afgiftspligtige personer og for medlemsstaterne. Italien synes faktisk også at godtage denne fremlæggelses hovedindhold, selv om den har anført, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte detaljerne i håndhævelsen og opkrævningen. Kommissionens standpunkt kan sammenfattes og omformuleres således.

36. Det fremgår klart af sjette direktivs præambel, at Fællesskabernes egne indtægter »omfatter […] indtægter, som hidrører fra moms, og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler« [14], at »det bør sikres, at det fælles system for omsætningsafgifter er neutralt med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse, for at der med tiden kan skabes et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked« [15], og at »[d]e afgiftspligtige personers forpligtelser […] så vidt muligt [bør] harmoniseres for i nødvendigt omfang at sikre ensartet opkrævning af momsen i alle medlemsstater« [16].

37. Domstolen har endvidere udtalt, at sjette direktiv skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem [17], i overensstemmelse med hvilket erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke må behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [18].

38. De specifikke forpligtelser, som sjette direktivs artikel 22 pålægger, skal sikre, at nationale myndigheder råder over alle nødvendige oplysninger for at sikre, at moms pålægges og opkræves under afgiftsmyndighedernes overvågning [19]. Disse forpligtelser er den naturlige følge af kravet i artikel 2, hvorefter alle transaktioner (for hvilke der ikke er en specifik fritagelse) inden for artiklens anvendelsesområde skal afgiftspålægges. Dette krav er en generel regel, som medlemsstaterne ikke ensidigt kan fravige [20]. Selv om en medlemsstat i medfør af sjette direktivs artikel 27 [21] kan anmode Rådet om tilladelse til at fravige direktivbestemmelserne »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse«, må alle sådanne forenklingsforanstaltninger »ikke […] påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter […]« (og det er ubestridt, at Italien under alle omstændigheder ikke har anmodet om en sådan tilladelse).

14 — Anden betragtning, som genfindes i ottende betragtning til direktiv 2006/112.

15 — Fjerde betragtning, som ikke genfindes i præamblen til direktiv 2006/112.

16 — Fjortende betragtning, som genfindes i betragtning 45 til direktiv 2006/112.

17 — Jf. f.eks. dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 36.

18 — Dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 24.

19 — Jf. f.eks. dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 24, og af 17.9.1997, sag C-141/96, Langhorst, Sml. I, s. 5073, præmis 17 og 28.

20 — Jf. f.eks. dom af 21.2.1989, sag 203/87, Kommissionen mod Italien, Sml., s. 371, præmis 10.

21 — Artikel 395 i direktiv 2006/112.

39. Hver medlemsstat er således forpligtet til at træffe alle lovgivningsmæssige og administrative foranstaltninger for at sikre, at der opkræves moms fuldt ud på dens område på samme måde som i andre medlemsstater. Selv om det ikke er en udtrykkelig forpligtelse i sjette direktiv, er den en nødvendig slutning fra denne foranstaltning, fra artikel 10 EF og fra Domstolens praksis [22]. Selv om harmoniseringen ikke er fuldstændig, og visse administrative aspekter nødvendigvis er overladt til medlemsstaternes kompetence, indebærer forpligtelserne efter sjette direktivs artikel 22 en detaljeret harmonisering på lovgivningsniveau.

40. I medfør af denne harmonisering er medlemsstaterne ansvarlige for at kontrollere afgiftsangivelser, opgørelser og andre relevante dokumenter og for at beregne og opkræve skyldig afgift. De har et vist råderum for så vidt angår den mest effektive og mest retfærdige måde at udnytte de til rådighed værende ressourcer ved afgiftsanvendelsen, i det mindste på konkret grundlag, men dette råderum er under alle omstændigheder begrænset af behovet for at sikre, at

— Fællesskabets egne indtægter opkræves effektivt, og

— der ikke er nogen betydelige forskellige i behandlingen af afgiftspligtige personer, hverken inden for en medlemsstat eller medlemsstaterne imellem.

41. Italien har ikke benægtet, at medlemsstater skal overvåge og kontrollere — i det omfang, de har ressourcer hertil — at afgiftspligtige personer overholder momsreglerne. Italien har imidlertid benægtet, at de anfægtede bestemmelser overskrider grænserne for det lovlige råderum, som medlemsstaterne har ved udøvelsen af disse funktioner.

42. Det er derfor nødvendigt først at undersøge disse bestemmelsers praktiske virkninger.

De anfægtede bestemmelsers virkninger

43. Kommissionen har gjort gældende, at de anfægtede bestemmelser erstatter det sædvanlige retlige forhold for momstilsvaret med nye forhold, som definitivt ophæver dette tilsvar og erstatter det med en anderledes forpligtelse til at betale beløb, der slet ikke står i forbindelse med den moms, der burde have været ansat og opgjort under normale omstændigheder. Den har beskrevet eftergivelsen som et »generelt, vilkårligt og forudgående« afkald på retten til at kontrollere og revurdere afgiftsgrundlaget, mens

22 — Både Italien og Kommissionen har omtalt dom af 28.9.2006, sag C-128/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 9265, hvori Domstolen udtalte, at Østrig havde tilsidesat sine forpligtelser ved at fritage visse internationale transportvirksomheder helt fra momsforpligtelsen. Jf. også dom af 14.9.2006, sag C-228/05, Stradasfalti, Sml. I, s. 8391, navnlig præmis 66. I den sag understregede Domstolen, at Italien ikke ensidigt kunne pålægge afgiftspligtige personer at fravige fradragsretten.

enhver eftergivelsesordning for afgiftspligtige personer i henhold til direktivet burde afgøres på konkret grundlag. Endvidere sker der alvorlig forstyrrelse af princippet om momsneutralitet og om ligebehandling mellem afgiftspligtige personer.

44. Det må anerkendes, at bestemmelserne er komplekse, og at parterne under retsforhandlingerne har været uenige om deres praktiske virkninger. Det er dog min opfattelse, at disse virkninger i lyset af parternes svar på Domstolens anmodninger om mere præcise oplysninger kan sammenfattes på følgende måde.

45. Hvis en afgiftspligtig person slet ikke har indgivet en momsangivelse for nogen af de pågældende afgiftsperioder, kan han ikke drage fordel af eftergivelsen i henhold til artikel 8, stk. 4, eller artikel 9. Han kan imidlertid drage fordel af eftergivelsesbestemmelsen i enten artikel 8 eller 9, hvis han har a) indgivet en (fuldstændig eller ufuldstændig) angivelse for en hvilken som helst af de pågældende afgiftsperioder, men ikke for andre år, eller b) indgivet angivelser for alle de pågældende afgiftsperioder, men nogle af eller alle disse angivelser er ufuldstændige eller unøjagtige.

46. Når en afgiftspligtig person for en bestemt afgiftsperiode indgiver en supplerende angivelse efter artikel 8-proceduren, som viser et større beløb i afgiftspligtig merværdi (forskellen mellem indgående og udgående moms) end oprindeligt angivet, a) skal han betale et beløb svarende til den skyldige moms på det yderligere beløb (mindst 300 EUR), og b) får han frihed i forhold til yderligere revurderinger af grundlaget for hans udgående moms for det pågældende år op til en grænse på det dobbelte af det nu betalte yderligere momsbeløb.

47. Artikel 9-proceduren fører til anderledes resultater afhængigt af, om der oprindeligt er indgivet en angivelse eller ikke, og af det fradragne beløb i indgående moms. En betaling skal dog foretages for hvert af de pågældende år (uanset om der er indgivet en angivelse for dette år eller ikke, og om en sådan angivelse var nøjagtig eller ikke), og det er ikke muligt at foretage yderligere fradrag. For år, hvor der er indgivet en angivelse, er betalingen mellem 1 og 2% af den indgående moms, der *oprindeligt* blev fradraget, plus mellem 1 og 2% af den udgående moms, der *oprindeligt* blev angivet for dette år [23], mindst 500, 600 eller 700 EUR afhængigt af den pågældende omsætnings størrelse. For hvert år, hvor der ikke oprindeligt er indgivet nogen angivelse, skal der betales et enhedsbeløb på 1 500 EUR for fysiske personer og 3 000 EUR for virksomheder, uanset hvilket beløb der er angivet for lidt eller slet ikke.

48. På dette grundlag vil en afgiftspligtig person, der anvender artikel 8-proceduren,

23 — Procenten er endnu lavere for beløb, der skal betales ud over 11 600 000 EUR, som nedsættes med 80% — dermed til 0,2% af den oprindeligt angivne indgående og/eller udgående moms.

betale et beløb svarende til hele den skyldige moms på hans merværdi, der ikke tidligere har været angivet, men som nu er angivet, men kun for år, hvor han ikke har indgivet en fuldstændig, nøjagtig angivelse. Han beskyttes imidlertid herved mod enhver yderligere revurdering af skyldige beløb op til det dobbelte af dette beløb. Det forekommer derfor i praksis usandsynligt, at han vil angive mere end halvdelen af sin ikke tidligere angivne merværdi. Afgiftsmyndighederne vil så inddrive op til halvdelen af den faktisk skyldige afgift, mens de giver afkald på enhver mulighed for at inddrive den anden halvdel.

49. En afgiftspligtig person, der anvender artikel 9-proceduren, skal foretage en betaling for hvert år i den pågældende periode, uanset om der oprindeligt blev indgivet en nøjagtig angivelse for dette år eller ikke. Hvis en angivelse (nøjagtig eller unøjagtig) er indgivet, er betalingen en lille del (op til 2%) af beløbet for den indgående og udgående moms, der *oprindeligt* er angivet. Hvis der ikke er indgivet en angivelse, er betalingen et enhedsbeløb på 1 500 EUR eller 3 000 EUR, uanset hvilket momsbeløb der er undladt angivet. I begge tilfælde får den afgiftspligtige person frihed i forhold til yderligere revurderinger af afgiftsgrundlaget.

50. Når en afgiftspligtig person har et valg mellem to procedurer (og ønsker at bruge den ene eller den anden af dem), er det rimeligt at antage, at han vil vælge den, der koster ham mindst. Når det er begrænset, hvor meget der er angivet for lidt eller slet ikke angivet (og det dermed måske er mere sandsynligt, at det skyldes en fejl), forekommer artikel 8-proceduren at være fordelagtig, idet den giver frihed i forhold til yderligere undersøgelser mod betaling af halvdelen af det skyldige momsbeløb. Når forskellen er mere omfattende (og det dermed måske er mere sandsynligt, at det skyldes forsætlig svig), giver artikel 9-proceduren frihed mod betaling af et beløb svarende til en mindre (og i ekstreme tilfælde, en forsvindende lille [24]) del af den skyldige afgift, der ikke er angivet.

51. Kommissionen har understreget, at efter artikel 9 kan enhver afgiftspligtig person fjerne risikoen for kontrol eller revurdering af afgiftsgrundlaget for en række afgiftsperioder mod en betaling på 20%, der er helt uden forbindelse med det momsbeløb, der sædvanligvis skyldes. Eftergivelsen efter artikel 8 beskytter også den afgiftspligtige person mod yderligere kontrol eller revurdering af afgiftsgrundlaget, men dog mod betaling af et større beløb. Det forhold, at afgiftsmyndighederne således i stor stil giver afkald på deres kontrolbeføjelse, indebærer efter Kommissionens opfattelse en alvorlig fordrejning af det fælles momssystems neutralitet. Forskellige afgiftspligtige personer behandles forskelligt hvad angår sammenlignelige transaktioner, hvilket igen underminerer den sunde konkurrence.

24 — Kommissionen har omtalt det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person har undladt at indgive en angivelse for en bestemt afgiftsperiode, hvorunder han burde have redegjort for 600 000 EUR. I henhold til artikel 9-proceduren er det højeste, der skal betales for at drage fordel af en fuldstændig frihed, 3 000 EUR — hvilket giver afgiftsmyndighederne et endelig tab på 597 000 EUR. Jeg vil tilføje, at den mistede del kan være endnu mere eksorbitant, eftersom bestemmelsen udtrykkeligt forudsætter betalinger på over 11 600 000 EUR.

52. Jeg kan igen kun være enig med Kommissionen i, at en lovgivningsordning, hvorunder ærlige og ihærdige handlende opgør den fulde moms, mens svigagtige eller forsømmelige handlende kan undgå enhver yderligere undersøgelse mod at betale højest halvdelen, og måske endda meget mindre, af den faktisk skyldige moms, ikke er i overensstemmelse med de forpligtelser, medlemsstaterne er pålagt i navnlig sjette direktivs artikel 2 og 22. Nærmere bestemt ser ordningen i artikel 9 i den italienske finanslov for 2003 helt bort fra de detaljerede bestemmelser i sjette direktivs artikel 22, som Kommissionen har omtalt [25], idet de ikke omfatter en angivelse af faktisk gennemførte transaktioner, og idet de skyldige beløb ikke på nogen måde er forbundet med den afgift, der burde have været opkrævet på disse transaktioner. Således som Kommissionen med rette har anført, er eftergivelsen helt vilkårlig, idet den ikke sondrer mellem lejlighedsvise og periodiske angivelser, der er for små, mellem små og store beløb eller mellem forsømmelighed og svig.

53. Hovedpunktet i Italiens forsvar er imidlertid, at eftergivelsen er begrænset tilgængelig, og at det er en effektiv foranstaltning, der er omfattet af det råderum, som medlemsstaterne har for at sikre inddrivelse af beløb, som ellers ville være tabt for afgiftsmyndighederne. Det er derfor nødvendigt at undersøge disse aspekter, inden jeg når til en endelig konklusion.

Begrænsninger i eftergivelsesbestemmelserne

54. Kommissionen har beskrevet den anfægtede eftergivelse som et generelt og vilkårligt afkald på retten til at kontrollere og revurdere afgiftsgrundlaget, mens den italienske regering har henledt opmærksomheden på en række begrænsninger i eftergivelsesbestemmelsernes tilgængelighed. Disse begrænsninger er efter regeringens opfattelse betydelige og medfører, at eftergivelsen ikke kan beskrives som generel og vilkårlig.

55. For det første står eftergivelsen ikke til rådighed for afgiftspligtige personer, som oprindeligt slet ikke har indgivet momsangivelser for de pågældende afgiftsperioder [26]. Denne situation er efter Kommissionens opfattelse helt marginal efter sin art.

56. Man må håbe, at en sådan situation er ualmindelig, og at Italien ikke er uenig i Kommissionens beskrivelse af situationen som »marginal«. I praksis kan virksomheder af en betydelig størrelse, selv hvis de ønsker at bedrage afgiftsmyndighederne, indgive tilstrækkeligt plausible angivelser til at undgå at tiltrække opmærksomhed. Derimod kan fuldstændigt manglende angivelser imidlertid være mere almindeligt blandt mindre erhvervsdrivende, som håber, at de under alle omstændigheder undgår at blive opdaget, eller som føler, at unddragelse er berettiget i henhold til en eller anden form for moralsk

25 — Jf. punkt 8-10 ovenfor.

26 — Artikel 8, stk. 4, og artikel 9, stk. 14, litra c).

de minimis-regel [27]. Herudover er det sandsynligt, at mange ulovlige aktiviteter slet ikke momsangives, selv når de principielt er afgiftspligtige [28].

57. Jeg er således ikke overbevist om, at udelukkelsen overordnet set er marginal. Hvad angår den synlige økonomi er den uden tvivl marginal, fordi alle, der synligt udøver afgiftspligtig virksomhed, vil være nødt til at angive i det mindste tilstrækkeligt af denne virksomhed til at afværge ubehagelige undersøgelser, og de vil herefter ikke være udelukket fra eftergivelsen, Et sådant ræsonnement gælder imidlertid ikke for den usynlige økonomi eller undergrundsøkonomien, som er blevet vurderet til over 26% af BNP i Italien [29].

58. På den anden side er det måske mindre sandsynligt, at en (teoretisk set) afgiftspligtig person, som håber helt at undgå afgiftsmyndighedernes opmærksomhed, søger beskyttelse gennem en eftergivelse, end en person, som myndighederne allerede kender, men som har skjult noget for dem. Det er også mere sandsynligt, at han bliver revideret af dem, navnlig hvis deres ressourcer er begrænsede, således som den italienske regering har anført.

59. Alt i alt forekommer det mig derfor usandsynligt, at udelukkelsen af afgiftspligtige personer, som helt har undladt at indgive angivelser for nogen af de pågældende afgiftsperioder, vil have nogen betydelig virkning på det antal, som drager fordel eller søger at drage fordel af eftergivelsen.

60. For det andet har den italienske regering anført, at eftergivelsen ikke står til rådighed, når uregelmæssigheder allerede er bragt frem i lyset [30]. Kommissionen har heroverfor anført, at udelukkelsen ikke er fuldstændig — i nogle tilfælde kan der anvendes en anden afregningsprocedure efter artikel 15 og 16 i lov nr. 289/2002 for at bringe en revurdering af afgiftsgrundlaget til ophør og genåbne muligheden for at kræve eftergivelse — men den italienske regering har anført, at den pågældende ordning kun vedrører de personer, som stadig har mulighed for at anfægte sådanne revurderinger.

61. Det fremgår af ordlyden af artikel 15 og 16, som Italien har fremlagt i duplikken, at revurderinger af afgiftsgrundlaget, hvor der endnu ikke er truffet en endelig kendelse eller afgørelse, kan afsluttes med betaling af et beløb på mindst 150 EUR og op til 50% af det krævede afgiftsbeløb, og af artikel 8, stk. 10, og artikel 9, stk. 14, at når der er sket en sådan betaling inden for den relevante tidsfrist, kan den afgiftspligtige person kræve eftergivelse i henhold til enten artikel 8 eller 9.

27 — I modsætning til situationen i nogle andre medlemsstater har Italien ingen momsregistreringstærskel, således at selv de mindste virksomheder skal opgøre afgiften.

28 — Jf. f.eks. dom af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis.

29 — Jf. f.eks. *European Employment Observatory Review*, efterår 2004, især s. 77 og 106-110.

30 — Artikel 8, stk. 10, og artikel 9, stk. 14.

62. Den af den italienske regering påberåbte eftergivelse er derfor af begrænset omfang. Det er kun naturligt, at en afgiftseftergivelse, der søger at fremkalde frivillige bidrag i stedet for afgift, der sædvanligvis ville være skyldig, men som opfattes som vanskelig at opkræve på anden måde, ikke skal udstrækkes til at genåbne procedurer, der allerede er blevet afsluttet til afgiftsmyndighedernes fordel, til fordel for den afgiftspligtige person. Afgiftspligtige personer, der er involveret i en verserende procedure, kan imidlertid drage fordel af eftergivelsen ved at betale en del af det beløb, der er omfattet under proceduren, ud over det beløb, der kræves under eftergivelsesproceduren. Eftergivelsen vil stadig være gunstig for dem, hvis den betyder, at de kan få frihed ved at betale et samlet mindre beløb, end de sandsynligvis skulle betale, hvis proceduren var blevet afsluttet til deres ugunst. Den logiske følge er imidlertid, at afgiftsmyndighederne inddriver et mindre beløb, end der ellers kunne være inddrevet, mens de giver afkald på enhver yderligere kontrol.

63. For det tredje har den italienske regering understreget, at [31] det beløb, der er betalt under eftergivelsen, kan kontrolleres mod tallene i de foretagne angivelser, og at eftergivelsesprocedurens anvendelse ikke udelukker enhver kontrol af tilbagebetalingskravs gyldighed, når der allerede er fremsat sådanne krav.

64. Således som Kommissionen med rette har understreget, er den første af disse kontroller rent formel og helt afhængig af, at de foretagne angivelser er nøjagtige — hvilket i sig selv er udelukket fra kontrol i eftergivelsesproceduren.

65. Den anden slags kontrol vedrører krav om tilbagebetaling af moms, dvs. situationer, hvor indgående afgift overstiger udgående afgift, således at forskellen mellem de to er til gunst for den afgiftspligtige person snarere end for afgiftsmyndighederne. Den italienske regering har anført, at i sådanne tilfælde, uanset eftergivelsen, kan kontrollen udstrækkes til den leverandør, der har udstedt fakturaer med indgående moms, og som under alle omstændigheder skal redegøre for momsen, idet han har udstedt fakturaen [32].

66. Det forekommer mig, at denne udelukkelse fra frihed i forhold til kontrol sandsynligvis igen er marginal. En handlende, der har gjort krav på tilbagebetaling af moms, som han ikke er berettiget til, vil have gjort det enten med eller uden hans leverandørers medvirken, som har givet ham fakturaer, der viser et indgående momsbeløb, som faktisk ikke er angivet til myndighederne. Hvis der har været en sådan medvirken, kan man undre sig over, om han overhovedet ønsker at drage fordel af eftergivelsen, medmindre han står over for umiddelbart at blive opdaget, eftersom han er i besiddelse af dokumenter, der efter en umiddelbar betragtning giver ham ret til tilbagebetaling, og eftergivelsens anvendelse vil nødvendigvis medføre, at han angiver sin(e) medbedrager(e). I tilfælde af svig med »manglende handlende« (hvor en

31 — Efter artikel 9, stk. 9, navnlig som fortolket ved en dom fra forfatningsdomstolen af 27.7.2005.

32 — Artikel 54a i præsidentdekret nr. 633/72, jf. sjette direktivs artikel 2, stk. 1, litra d) (i artikel 28g), som genfindes i artikel 203 i direktiv 2006/112.

eller flere handlende forsvinder uden at redegøre for moms over for myndighederne), er efterforskning af leverandørerne pr. definition nytteløs, og hvis der ikke har været nogen medvirken, er det mindre sandsynligt, at uregelmæssigheder bliver afsløret ved kontrol.

67. De begrænsninger, som den italienske regering har påberåbt sig, forekommer overordnet set, selv om de ikke er helt illusoriske, ubetydelige.

Inddrivelsens effektivitet og medlemsstaternes råderum

68. Det er ubestridt, at medlemsstaterne under det nuværende harmoniserede momssystem er ansvarlige for at sikre, at afgiftspligtige personer overholder reglerne, ved at kontrollere angivelser, opgørelser og alle andre relevante dokumenter samt ved at beregne og opkræve den skyldige afgift. Det er heller ikke bestridt, at medlemsstaterne har et vist råderum i denne henseende med hensyn til, hvordan de mest effektivt udnytter de ressourcer, de har til rådighed.

69. Italien har gjort gældende, at de anfægtede bestemmelser fremmer afgiftspligtige personers spontane angivelse af beløb, der ikke tidligere er angivet, hvorved der frigøres ressourcer til at revidere de personer, der ikke angrer, og der samlet set kommer en større indtjening, end der ellers ville kunne opnås. Dette falder inden for grænserne af det råderum, som Kommissionen selv har anerkendt, at medlemsstaterne har ved afgørelsen af, hvordan ressourcerne bedst udnyttes for at sikre overholdelse og håndhævelse af reglerne.

70. Den italienske regering har specificeret, at i alt 162 000 afgiftspligtige personer drog fordel af artikel 8-eftergivelsen og 750 000 af artikel 9-eftergivelsen. Sidstnævnte antal udgør 13,37% af de 5 309 654 afgiftspligtige personer, der var registreret i Italien i 2001 [33]. I 2003 udgjorde det samlede inddrevne beløb (1,938 mia. EUR) ca. 1,9% af den samlede moms (101,890 mia. EUR), der blev inddrevet det år. Derimod var de momsbeløb, der blev opkrævet ved den konventionelle kontrol i årene 1999-2002 meget lavere, mellem 140 mio. EUR og 357 mio. EUR og i alt kun 1,049 mia. i denne fireårige periode [34]. Disse tal godtgør efter Italiens opfattelse, hvor ugrundet denne sag er.

71. Kommissionen har heroverfor anført, at tallene snarere viser, at alt for mange afgiftspligtige personer har draget fordel af eftergivelsen med et alt for begrænset resultat. De

33 — Dette synes at være en fejlberegning. 750 000 er 14,125% af 5 309 654. De 162 000 for artikel 8 udgør 3,05% af alle afgiftspligtige personer.

34 — Hvis man sammenligner de tal med tallene for den samlede moms, der blev opkrævet i de samme fire år, således som de er fremlagt af den italienske regering, beregner jeg, at den afgift, der blev opkrævet efter kontrol, udgjorde mellem 0,18% og 0,38% af de samlede opkrævninger i et bestemt år eller 0,3% af det samlede beløb for den fireårige periode.

påståede fordele (forøget og mere effektiv inddrivelse) ved eftergivelsen er illusoriske (den inddrevne andel er lille, og den eneste reelle virkning er at udelukke afgiftsmyndighedernes kontrol), hvilket under alle omstændigheder er helt irrelevant, idet kravene i sjette direktivs artikel 2 og 22 er bindende.

72. Italien har heroverfor anført, at de anfægtede bestemmelser fremmer spontan angivelse, at ressourcer således kan overgå til at revidere afgiftspligtige personer, der ikke drager fordel af bestemmelserne, at artikel 10 i finansloven for 2003 forlænger den mulige kontrolperiode med to år for disse personer, og at de inddrevne beløb er væsentligt større, end de ellers ville have været. Fordelene er således reelle og kan ikke anses for irrelevante. Endvidere a) vedrører eftergivelsen tilfælde, hvor den manglende angivelse ikke er blevet og måske aldrig ville være blevet opdaget, b) efter artikel 9 skal den afgiftspligtige person foretage en betaling for hver afgiftsperiode i rækken, selv hvis kun et år er omfattet af den oprindelige undladelse, og c) afgiften, selv om den er mindre end det teoretisk skyldige beløb, inddrives umiddelbart snarere end efter en langvarig efterforskning og inddrivelsesprocedure.

73. Kommissionens indvending mod momseftergivelser forekommer ikke at være absolut, men den er meget imod den form, eftergivelsen har taget i de anfægtede bestemmelser.

74. Det kan derfor være nyttigt kort at overveje fænomenet generelt. Afgiftseftergivelser medfører almindeligvis frihed i forhold til strafferetlige sanktioner, bøder og (nogle eller alle) rentebetalinger — og Kommissionen har udtrykkeligt godtaget, at for så vidt angår moms er sådanne spørgsmål omfattet af medlemsstaternes kompetence, uhindret af fællesskabsretten. Eftergivelser kræver ligeledes almindeligvis fuld betaling af skyldige beløb og medfører ikke fritagelse for kontrol. Målet er generelt at fremme frivillig betaling ved at give straffrihed (den trussel, som tilsigter at fremme den oprindelige overholdelse af reglerne, men som også kan hæmme den forsinkede overholdelse, hvis prisen for at angre er for høj), mens man ikke går så vidt som til at gøre det mere fordelagtigt at unddrage afgift og derefter angre end at indgive en nøjagtig og ærlig oprindelig angivelse og at bringe vildfarne afgiftsbetalere tilbage i folden fremover.

75. Teorien [35] foreslår, at afgiftseftergivelse for at være effektiv bl.a. skal være en engangsforeteelse (ellers vil gentagelse lede afgiftspligtige personer til at tilpasse deres taktik i forventning om fremtidige eftergivelser), skal omfatte betaling af mindst det skyldige beløb og generelt nogen rente (ellers vil unddragelse anses for at blive belønnet) og skal være ledsaget af mindst en troværdig meddelelse om øget revision (ellers vil byttehandelen

35 — F.eks. Peter Stella, »An economic analysis of tax amnesties«, *IMF Working Paper* 89/42, 1989, og Craig M. Boise, »Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty«, *George Mason Law Review* 2007, s. 667, især s. 693 ff.

mellem angivelse og opdagelse ikke synes fordelagtig).

76. Den anfægtede eftergivelse synes ikke at fremvise nogen af disse kendetegn. Den er faktisk blevet forlænget til efterfølgende år [36], hvorved der muligvis er skabt en forventning om fremtidige eftergivelser og dermed en formindsket sandsynligvis for, at reglerne overholdes, og der er bevis for, at Italien tidligere har gjort rigelig brug af afgiftseftergivelser [37]. Det er faktisk blevet anført, at de er så regelmæssige, at forventningen om fremtidige eftergivelser er blevet en faktor i det lave nationale niveau for overholdelse af reglerne [38]. Selv hvis, således som Italien anførte under retsmødet, momsindtægterne faktisk er forøget i de efterfølgende år, er der hverken fremlagt bevis for, at det har nogen specifik forbindelse med eftergivelsen (snarere end med en af de andre mulige forklaringer), eller at det er en varig virkning.

77. Italien har påstået, at de opkrævede beløb samlet udgjorde næsten 2% af den årlige momsindtægt. Hvis momskløften (forskellen mellem det beløb, der teoretisk kan opkræves, og det faktisk opkrævede beløb) kan vurderes til 35-40% i Italien [39], betyder det, at det faktisk opkrævede beløb er i størrelsesordenen 3-4% af det beløb, der teoretisk set skyldes, men som aldrig er angivet [40].

78. Det er korrekt, at ingen afgiftsmyndighed nogensinde kan håbe at fange al afgiftssvig, og det er ikke Domstolens opgave at rådgive Italien om, hvordan landet bedst skal udnytte sine ressourcer, selv hvis den havde den nødvendige ekspertise til at gøre det. Det forekommer mig ikke desto mindre, at en metode, som tilsyneladende indbringer ca. 3-4% af afgift, der ikke er opkrævet (og således lader det beløb på mindst 95%, der ikke er opkrævet, intakt, hvoraf mindst en del heraf er endelig tabt), åbenbart ikke er en effektiv udnyttelse af ressourcer.

Samlet analyse

79. Det kan ikke alvorligt antages, at de metoder til at skabe indtægt, der findes i

36 — Jf. fodnote 3 ovenfor.

37 — En rapport fra 1998 fra USA's kongres anfører, at »Italien har gennemført mere end et dusin afgiftseftergivelser, gennemsnitligt en hvert andet år i nyere tid«. En artikel, som Kommissionen har omtalt i stævningen (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, Parte I, s. 1449), anfører, at 2003-eftergivelsen var den 58. siden 1900.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè og C. Salleo, 59. IIPF Congress, Prag, august, 2003.Jf. også *Gradual Recovery in Euroland,* Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel, Discussion Papers 405: » […] i første halvår af 2003 inddrev Italien yderligere indtægter svarende til ca. 0,8% af BNP i forbindelse med en større afgiftseftergivelse. På kort sigt var Italien i stand til at hindre en overskridelse af tærsklen i stabilitets- og vækstpagten takket være denne engangsforanstaltning. På mellemlang sigt er sandsynligheden for at overskride tærsklen på 3% dog forøget. Som erfaringen viser, svækker hyppige afgiftseftergivelser ærligheden — i Italien var der tale om den tredje eftergivelse i løbet af 20 år. Afgiftsindtægten er derfor lavere på mellemlang sigt og på lang sigt, end den ville have været uden eftergivelsen«.

39 — IMF Working Paper 07/31 *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done* Michael Keen and Stephen Smith, februar 2007, s. 19.

40 — Dvs. 2% af de 60-65% opkrævede er (ca.) mellem 3-4% af de 35-40%, der ikke opkræves.

artikel 8 og 9 i Italiens finanslov for 2003, på nogen måde er i overensstemmelse med de regler om afgiftspålæggelse, som sjette direktiv pålægger medlemsstaterne. Der er intet i direktivet, som tillader, at en medlemsstat opkræver moms med halvdelen af standardsatsen (hvilket er resultatet af artikel 8 i praksis)[41]. Direktivet tillader end mindre, at der opkræves et beløb svarende til 2% af den angivne indgående afgift plus 2% af den udgående afgift i stedet for et helt ubestemt momsbeløb, som burde have været angivet, men ikke blev det. Selv om moms er en afgift, de erhvervsdrivende selv skal opgøre, er det endelig klart, at medlemsstaterne skal kontrollere og håndhæve, at reglerne overholdes, og at de ikke kan frasige sig dette ansvar for så vidt angår hele områder af afgiftspligtig økonomisk virksomhed.

80. De anfægtede eftergivelsesbestemmelser finder i teorien anvendelse på Italiens samlede afgiftspligtige handel, der ikke er blevet angivet, hvilken økonomer stedse har vurderet til at udgøre en betydelig del af landets BNP — måske mellem 25-40%. I praksis er de ifølge den italienske regerings tal blevet anvendt af mere end 17% af alle afgiftspligtige personer[42]. Deres virkning er således langt fra ubetydelig og udgør et alvorligt indgreb i den rette momsanvendelse i overensstemmelse med reglerne om harmonisering i sjette direktiv.

81. Det forekommer heller ikke troværdigt at forsvare dem på grundlag af en effektiv brug af ressourcer. De vil derimod, således som almindelig sund fornuft og økonomisk analyse godtgør, kunne føre til en dårligere overholdelse af momsreglerne på (i det mindste) mellemlang og lang sigt, fordi de belønner den manglende overholdelse frem for overholdelse, og set i en historisk sammenhæng giver de et plausibelt håb om lignende behandling i fremtiden.

82. De af Kommissionen nedlagte påstande skal derfor tages til følge.

Sagens omkostninger

83. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da det er min opfattelse, at Kommissionens påstande skal tages til følge, og da Kommissionen har nedlagt påstand om omkostninger, følger det heraf, at Italien skal pålægges at betale sagens omkostninger.

41 — Det skal bemærkes, at halvdelen af Italiens standardsats på 20% er 10%, hvilket er lavere end den mindste standardsats på 15%, der er tilladt i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a).

42 — Kommissionen anførte under retsmødet, at det antal personer, der drog fordel af eftergivelsen, væsentligt oversteg det samlede antal afgiftspligtige personer i en mellemstor medlemsstat, såsom Belgien.

Forslag til afgørelse

84. Det er derfor min opfattelse, at Domstolen skal

— fastslå, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 22, sammenholdt med EF-traktatens artikel 10, idet den på udtrykkelig og generel måde i artikel 8 og 9 i lov nr. 289 af 27. december 2002 (finanslov for 2003) har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført inden for en række afgiftsperioder

— pålægge Den Italienske Republik at betale sagens omkostninger.