DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

17. juli 2008 *

I sag C-132/06,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 7. marts 2006,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og M. Afonso, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Den Italienske Republik ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis,

sagsøgt,

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis og U. Lõhmus samt dommerne E. Juhász, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka og E. Levits,

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. september 2007,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. oktober 2007,

afsagt følgende

Dom

1 I stævningen har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 10 EF, idet den på udtrykkelig og generel måde i artikel 8 og 9 i lov nr. 289 af 27. december 2002 om det årlige og flerårlige statslige budget (finansloven af 2003)

[legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)] (almindeligt tillæg til GURI nr. 240 af 31.12.2002, herefter »lov nr. 289/2002«) har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført inden for en række afgiftsperioder.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Artikel 10 EF bestemmer:

»Medlemsstaterne træffer 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. De letter Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver.

De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare.«

3 Sjette direktivs anden betragtning har følgende ordlyd:

»[…] skal Fællesskabernes budget, med forbehold af andre indtægter, finansieres fuldt ud af Fællesskabets egne indtægter; disse indtægter omfatter bl.a. indtægter, som hidrører fra merværdiafgiften (herefter »moms«), og som opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fællesskabsregler«.

4 Dette direktivs fjerde betragtning har følgende ordlyd:

»Der bør tages hensyn til den målsætning, som går ud på ophævelse af afgifter ved indførsel og afgiftsgodtgørelser ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne, og 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.«

5 Af nævnte direktivs betragtning 14 fremgår følgende:

»De betalingspligtige personers forpligtelser bør så vidt muligt harmoniseres for at sikre et minimum af garanti med hensyn til ensartet opkrævning af afgiften i samtlige medlemsstater; de betalingspligtige personer bør især regelmæssigt angive det samlede beløb for deres transaktioner, både i tidligere og senere led, når dette forekommer nødvendigt af hensyn til konstateringen af og kontrollen med beregningsgrundlaget for de egne indtægter.«

6 I medfør af sjette direktivs artikel 2 pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

7 Sjette direktivs artikel 22 bestemmer:

»[…]

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

[…]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale [momsens] nettobeløb samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.

[…]

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

[…]«

Nationale bestemmelser

8 Artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002, som regulerer henholdsvis »Supplerende angivelse af beskatningselementer for tidligere år« og »Automatisk afregning for tidligere år«, omfatter såvel moms som andre obligatoriske afgifter og opkrævninger.

Artikel 8 i lov nr. 289/2002

9 Artikel 8 i lov nr. 289/2002 gør det i det væsentlige muligt for afgiftspligtige personer at indgive en supplerende momsangivelse med henblik på rettelse af de angivelser, som allerede er blevet indgivet for afgiftsperioderne 1998 til 2001. I henhold til nævnte artikel 8, stk. 3, skal denne angivelse ledsages af en betaling af yderligere skyldige momsbeløb inden den 16. april 2003, idet denne afgift beregnes »under anvendelse af de bestemmelser, som er gældende i løbet af hver afgiftsperiode«. Den nævnte angivelse er kun gyldig, hvis den viser yderligere skyldige beløb på mindst 300 EUR for hver afgiftsperiode. Betalingerne kan ske i to lige store afdrag, hvis de overstiger 3 000 EUR for fysiske personer eller 6 000 EUR for juridiske personer.

10 Artikel 8, stk. 4, i lov nr. 289/2002 fastsætter en mulighed for at indgive den supplerende momsangivelse i henhold til en fortrolig procedure. En afgiftspligtig person, som ikke har indgivet nogen angivelse for de omhandlede afgiftsperioder, kan ikke anvende denne mulighed.

11 I medfør af denne lovs artikel 8, stk. 6, bevirker indgivelse af en supplerende momsangivelse hvad angår beløb, som svarer til den forhøjede moms, som er et resultat af denne supplerende angivelse forhøjet med 100%, dvs. et skyldigt momsbeløb, der svarer til det dobbelte af det beløb, som den afgiftspligtige person har indberettet, at den berørte afgiftspligtige person ikke kan pålægges administrative og afgiftsmæssige administrative sanktioner, at den berørte afgiftspligtige person ikke kan pålægges strafferetlige sanktioner for visse afgiftsmæssige overtrædelser og overtrædelser efter gældende ret, samt at den afgiftspligtige ikke kan gøres til genstand for yderligere afgiftsmæssige undersøgelser.

12 Den omtalte lovs artikel 8, stk. 9, bevirker, at afgiftspligtige personer, som har anvendt den fortrolige procedure i samme lovs artikel 8, stk. 4, er fritaget for enhver kontrol ud over kontrollen af, om deres supplerende angivelser er overensstemmende.

13 Artikel 8, stk. 10, i lov nr. 289/2002 bestemmer, at følgende personer ikke kan anvende bestemmelserne i denne artikel 8:

— afgiftspligtige personer, over for hvilke der på tidspunktet for denne lovs ikrafttræden er blevet forkyndt et protokollat med et positivt resultat, en ændringsmeddelelse eller en opfordring til at tage til genmæle

— afgiftspligtige personer, mod hvilke der er anlagt en straffesag for de overtrædelser, som er omhandlet i samme lovs artikel 8, stk. 6, litra c), når de formelt er blevet oplyst herom inden datoen for indgivelsen af den supplerende momsangivelse.

14 I medfør af artikel 8, stk. 12, i lov nr. 289/2002 kan indgivelse af den supplerende momsangivelse ikke udgøre oplysninger vedrørende et strafbart forhold.

Artikel 9 i lov nr. 289/2002

15 Artikel 9 i lov nr. 289/2000 vedrører »Automatisk afregning for tidligere år«. I henhold til cirkulære nr. 12/2003 af 21. februar 2003 fra Agenzia delle Entrate — Direzione centrale normativa e contenzioso (bureauet for skatter af afgifter — generaldirektoratet for lovgivning og prøvelse) har angivelsen med henblik på denne automatiske afregning i artikel 9 i lov nr. 289/2000, til forskel fra den supplerende momsangivelse i samme lov artikels 8, ikke til formål at angive yderligere afgiftspligtige beløb, men derimod at indberette oplysninger, som gør det muligt at fastlægge de beløb, som skal være indbetalt for at kunne opnå eftergivelsen.

16 Hvis afgiftsperioderne, som er omfattet af den nævnte automatiske afregning, er de samme som dem, der er omhandlet i artikel 8 i lov nr. 289/2002, skal angivelsen i henhold til denne lovs artikel 9 ifølge artikel 9, stk. 1, derimod vedrøre »alle afgiftsperioderne, og bliver ellers uanvendelig«.

17 I henhold til artikel 9, stk. 2, litra b), i lov nr. 289/2002 sker den automatiske afregning af moms ved betaling for hver af afgiftsperioderne »af et beløb svarende til 2% af afgiften på varer og tjenesteydelser leveret af den afgiftspligtige person, med hensyn til hvilke afgiften er forfaldet i løbet af afgiftsperioden«, og af et beløb svarende til 2% af momsen på levering af varer og tjenesteydelser »fradraget i samme afgiftsperiode«, idet de to beløb skal sammenlægges. Denne procentsats fastsættes til 1,5% for udgående moms eller indgående moms, som overstiger 200 000 EUR, og 1% for beløb over 300 000 EUR. Når bestemmelsens anvendelse medfører betaling af et beløb på over 11 600 000 EUR, nedsættes den del, der overstiger dette beløb, med 80%. Lovens artikel 9, stk. 6, fastsætter imidlertid et minimumsbeløb for hver regnskabsperiode på 500 EUR, når den afgiftspligtige persons omsætning 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.

18 For hver afgiftsperiode, for hvilken der ikke er blevet indgivet nogen angivelse, kræver artikel 9, stk. 8, i lov nr. 289/2002 betaling af et fast beløb på 1 500 EUR for de berørte fysiske personer og 3 000 EUR for virksomheder og sammenslutninger.

19 I medfør af den nævnte lovs artikel 9, stk. 10, litra b) og c), indebærer den automatiske momsafregning, at den omhandlede afgiftspligtige person ikke kan pålægges afgiftsmæssige administrative sanktioner, at der ikke kan anvendes strafferetlige sanktioner for visse afgiftsmæssige og ikke-afgiftsmæssige sanktioner, som er forbundet hermed, samt at den afgiftspligtige person ikke kan gøres til genstand for yderligere afgiftsmæssige undersøgelser.

20 I henhold til artikel 9, stk. 14, i lov nr. 289/2002 er følgende personer udelukket fra den nævnte automatiske afregning:

— afgiftspligtige personer, over for hvilke der på tidspunktet for denne lovs ikrafttræden er blevet forkyndt et protokollat med et positivt resultat, en ændringsmeddelelse eller en opfordring til at tage til genmæle

— afgiftspligtige personer, mod hvilke der er anlagt en straffesag for de overtrædelser, som er omhandlet i samme lovs artikel 9, stk. 10, litra c), når de formelt er blevet oplyst herom inden datoen for indgivelsen af den supplerende angivelse

— afgiftspligtige personer, som helt har undladt at indgive angivelser vedrørende alle de i artikel 9, stk. 2, omhandlede bidrag for alle de afgiftsperioder, som er omhandlet i artikel 9, stk. 1.

Den administrative procedure

21 Kommissionen var af den opfattelse, at bestemmelserne i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 var uforenelige med sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF og 249 EF, hvorfor den sendte Den Italienske Republik en åbningsskrivelse i medfør af artikel 226 EF den 16. december 2003. Denne medlemsstat svarede ved skrivelse af 30. marts 2004, hvori den bestred, at der forelå uforenelighed som påstået af Kommissionen. Da Kommissionen ikke var tilfreds med dette svar, sendte den ved skrivelse af 18. oktober 2004 en begrundet udtalelse til denne medlemsstat, hvori den opfordrede medlemsstaten til inden for to måneder at regne fra modtagelsen at efterkomme udtalelsen. Den Italienske Republik besvarede den begrundede udtalelse den 31. januar 2005, idet den fortsat bestred, at der var tale om uforenelighed. Det er på denne baggrund, at Kommissionen har besluttet at anlægge den foreliggende sag.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

22 Kommissionen har gjort gældende, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF, idet den på udtrykkelig og generel måde i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er gennemført inden for en række afgiftsperioder.

23 Kommissionen har præciseret, at sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF pålægger medlemsstaterne en dobbelt forpligtelse, idet medlemsstaterne har pligt til dels at vedtage alle de nationale retsakter, som er nødvendige for, at sjette direktiv skal finde anvendelse, dels at vedtage alle de administrative foranstaltninger, som er nødvendige for at sikre, at momspligtige personer overholder de forpligtelser, som følger af dette direktiv, herunder navnlig, at de inden for en vis frist betaler den afgift, som skyldes som følge af udførelse af afgiftspligtige transaktioner.

24 Ifølge Kommissionen udgør artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 en fravigelse af den generelle momslovgivning om gennemførelse af de fællesskabsretlige momsdirektiver i italiensk ret. Kommissionen vurderer, at en sådan fravigelse er i strid med sjette direktivs artikel 2 og 22.

25 Hvad angår medlemsstaternes forpligtelse i medfør af sjette direktivs artikel 2 til at pålægge alle leveringer af varer samt af tjenesteydelser moms har Kommissionen gjort gældende, at det er udelukket, at en medlemsstat ensidigt kan unddrage sig forpligtelsen til at momspålægge visse kategorier af afgiftspligtige transaktioner, enten ved at indføre afgiftsfritagelser, som ikke er fastsat af fællesskabslovgiver, eller ved at udelukke afgiftspligtige transaktioner fra dette direktivs anvendelsesområde, selv om disse transaktioner burde være omfattet heraf.

26 For så vidt angår forpligtelserne i sjette direktivs artikel 22 har Kommissionen anført, at eftersom disse forpligtelser er formuleret klart og præceptivt, kan medlemsstaterne kun fritage afgiftspligtige personer fra den ene eller den anden af disse bestemmelser, hvis de i medfør af en specifik bestemmelse i sjette direktivs artikel 22 udtrykkeligt gives mulighed for at fravige de omtalte forpligtelser. Ifølge Kommissionen tilsigter det nævnte direktivs artikel 22, stk. 8, at udstyre de nationale afgiftsmyndigheder med de nødvendige kontrolmidler, mens de afgiftspligtige personer pålægges forpligtelser, som svarer til disse kontrolkrav, samt at pålægge medlemsstaterne en forpligtelse til at »sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften« ved hjælp af en effektiv indsats i form af kontrol og bekæmpelse af svig. Ifølge Kommissionen indrømmer artikel 22 ikke medlemsstaterne et skøn, som tillader dem at fritage samtlige afgiftspligtige personer fra deres forpligtelse til at føre regnskab, udstede fakturaer og indgive en angivelse om betaling af moms.

27 Kommissionen erkender, at medlemsstaterne i forbindelse med deres kontrol af, om momsangivelserne og de tilsvarende beløb, som betales af de afgiftspligtige personer, er korrekte, råder over et vist skøn, som sætter dem i stand til at tilpasse deres kontrol efter de personalemæssige ressourcer og tekniske midler, som de er i besiddelse af med henblik på denne kontrol. Kommissionen har imidlertid anført, at artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 går videre end den skønsmargin, som medlemsstaterne indrømmes af fællesskabslovgiver, eftersom Den Italienske Republik generelt, udifferentieret og på forhånd har frafaldet enhver form for kontrol eller undersøgelse med hensyn til moms.

28 Kommissionen, som desuden har konstateret, at der ikke foreligger nogen form for forbindelse mellem den skyldige afgift, som beregnes efter de almindelige momsregler, og de beløb, som skal betales af de afgiftspligtige personer, som ønsker at anvende eftergivelsesordningen i henholdsvis artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002, er af den opfattelse, at bestemmelserne i disse artikler kan bringe funktionsdygtigheden af det fælles momssystem i fare, fordreje princippet om afgiftsneutralitet, som udgør en uadskillelig del af dette system, og fritage medlemsstaterne for forpligtelsen til at sikre en ensartet opkrævning af afgift i alle medlemsstaterne.

29 Den Italienske Republik, som anerkender, at de fællesskabsretlige momsbestemmelser pålægger medlemsstaterne at anvende afgiften på alle afgiftspligtige personer og at udøve en kontrol som følge af denne forpligtelse, har anført, at den mekanisme, som er indeholdt i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002, ikke har nogen betydning hverken

for de afgiftspligtiges forpligtelser eller for de elementer, som afgiften er sammensat af. Denne mekanisme er derimod omfattet af det område for kontrol og inddrivelse af afgiften, hvor medlemsstaterne er i besiddelse af en skønsbeføjelse.

30 Ifølge denne medlemsstat er det af Kommissionen fremførte klagepunkt, hvorefter mekanismen i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 om et »generelt, udifferentieret og forudgående afkald på enhver form for kontrol og undersøgelse med hensyn til moms«, generelt til hinder for, at medlemsstaterne anvender midler til bilæggelse og løsning af verserende tvister med henblik på at undgå retssager og at sikre en øjeblikkelig indtægt ved aftalte afgiftsnedsættelser.

31 Den Italienske Republik har navnlig gjort gældende, at dens afgiftsmyndigheder ikke er i stand til at kontrollere samtlige afgiftspligtige personer, således at ordningen i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 gør det muligt øjeblikkeligt at opkræve en ikke ubetydelig del af afgiften og at koncentrere sin kontrolvirksomhed om de afgiftspligtige personer, som ikke har anvendt den omhandlede eftergivelsesprocedure.

32 Medlemsstaten har ligeledes gjort gældende, at den omstændighed, at der opkræves afgiftsbeløb, som ifølge medlemsstaten er væsentligt højere end de afgiftsbeløb, som ville kunne opkræves efter den almindelige kontrol- og undersøgelsesprocedure, betyder, at de forpligtelser, som følger af sjette direktiv, er blevet overholdt, og at det modsatte ikke kan være tilfældet alene med den begrundelse, at disse beløb er blevet inddrevet ved spontane betalinger fra de afgiftspligtige personer snarere end som følge af en bindende anmodning fra afgiftsmyndigheden.

33 Medlemsstaten har anført, at artikel 8 i lov nr. 289/2002 har til formål at tillade afgiftspligtige personer, som uden afgiftsmyndighederne kendskab bedriver svig, at lovliggøre deres situation på betingelse af, at de spontant indberetter de afgiftsbeløb, med hensyn til hvilke der er blevet begået svig, og at de betaler et beløb, som mindst svarer til 50% af den unddragne afgift (eller to tredjedele af afgiften, hvis der er tale om kildeskat). På grund af den foretagne betaling er afgiftsmyndigheden forhindret i at kunne kontrollere beløb, som ikke overstiger de beløb, som er indberettet via den supplerende angivelse, med mindst 100% (eller 50%, hvis der er tale om yderligere kildeskat).

34 Den Italienske Republik, som har påberåbt sig artikel 8, stk. 10, i lov nr. 289/2002, hvis bestemmelser er nævnt i denne doms præmis 13, har anført, at afgiftspligtige personer, som efter afgiftsmyndighedernes kendskab allerede har begået svig, er udelukket fra ordningen i nævnte artikel 8.

35 Hvad angår artikel 9 i lov nr. 289/2002 har Den Italienske Republik anført, at denne bestemmelse ikke kan anvendes i de to situationer, som er fastsat i denne lovs artikel 8, stk. 10, gennemgået i denne doms præmis 13, samt i medfør af nævnte lovs artikel 9, stk. 14, når den pågældende helt har undladt at indgive angivelser vedrørende alle de i artikel 9, stk. 2, omhandlede bidrag for alle de i artikel 9, stk. 1, omhandlede afgiftsperioder.

36 Medlemsstaten har præciseret, at henvisningen i artikel 9, stk. 14, i lov nr. 289/2002 til »alle de i stk. 2 omhandlede bidrag« altid er blevet fortolket således, at bidrag omhandlet i denne lovs artikel 9, stk. 2, litra a), og den moms, der er omhandlet i denne artikel 9, stk. 2, litra b), skal behandles hver for sig. Medlemsstaten har således indrømmet, at undladelsen af at indberette moms for alle de omhandlede år, selv om der for de samme år er blevet indgivet angivelser vedrørende andre afgifter, er til hinder for den fordel, som er forbundet med den automatiske afregning i artikel 9. Den pågældende medlemsstat har tilføjet, at i overensstemmelse med artikel 9, stk. 9, i lov nr. 289/2002 har afgiftsmyndigheden altid ret til at inddrive skyldige afgifter på grundlag af oplysninger afgivet i forbindelse med momsangivelsen, og at afgiftskontrol under alle omstændigheder stadig er mulig, når det drejer sig om at kontrollere retten (eller manglen på samme) til tilbagebetaling af den afgift, som er et resultat af angivelsen.

Domstolens bemærkninger

37 Det følger af sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed. Medlemsstaterne har i denne forbindelse pligt til at kontrollere de afgiftspligtige

personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift.

38 Medlemsstaterne har inden for rammerne af det fælles momssystem pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, og de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over.

39 Dette skøn begrænses imidlertid af forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Fællesskabets egne indtægter og af forpligtelsen til ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater. Domstolen har fastslået, at sjette direktiv skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 24). Enhver handling fra medlemsstaternes side, som vedrører opkrævning af moms, skal overholde dette princip.

40 I medfør af artikel 8 i lov nr. 289/2002 kan afgiftspligtige personer, som ikke har overholdt deres forpligtelser for afgiftsperioderne 1998 til 2001 — dvs. i visse tilfælde blot et år inden lovens vedtagelse — undgå yderligere undersøgelse samt de sanktioner, som måtte finde anvendelse, inden for grænserne af et beløb svarende til det dobbelte af det momsbeløb, som er angivet i den supplerende momsangivelse. De italienske myndigheder har således ikke længere pligt til at kontrollere afgiftspligtige transaktioner udført i løbet af de fire år før nævnte lovs vedtagelse, dog inden for de i samme lovs artikel 8, stk. 6, fastsatte grænser. Denne eftergivelse finder i princippet anvendelse, når den afgiftspligtige person indberetter og betaler det beløb, som han oprindeligt skulle have betalt. Eftersom en kontrol imidlertid kun kan udføres for beløb, som overstiger det dobbelte af de beløb, som den afgiftspligtige person har indberettet i sin supplerende momsangivelse, er lov nr. 289/2002 egnet til kraftigt at tilskynde afgiftspligtige personer til kun at indberette en del af det beløb, som faktisk skyldes. Det følger heraf, at afgiftspligtige personer, som kan benytte denne bestemmelse, endeligt er fritaget for deres forpligtelse til at angive og betale det momsbeløb, som normalt skyldes for afgiftsperioderne 1998 til 2001.

41 Hvad angår det momsbeløb, som skyldes i medfør af artikel 9 i lov nr. 289/2002, ligger det desto fjernere fra det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skulle have betalt. I medfør af denne bestemmelse kan en afgiftspligtig person, som ikke har indgivet nogen angivelse for de afgiftspligtige perioder 1998 til 2001, således helt undgå enhver kontrol samt enhver afgiftsmæssig og strafferetlig administrativ sanktion ved at betale et beløb, der svarer til 2% af den skyldige moms for varer og tjenesteydelser, som den pågældende har leveret, samt 2% af den moms, som er blevet fradraget i løbet af samme periode. Denne procentsats er fastsat til 1,5% for udgående eller indgående moms, som overstiger 200 000 EUR, og 1% for beløb over 300 000 EUR. Når det beløb, som skyldes i henhold til denne artikel 9, overstiger et vist niveau, reduceres den andel, som overstiger dette niveau, med 80%. Beløbene, der skal betales, skal overstige 500 EUR.

42 Det følger heraf, at artikel 9 i lov nr. 289/2002 tillader afgiftspligtige personer, som ikke har overholdt deres forpligtelser med hensyn til moms for afgiftsperioderne 1998 til 2001, helt at unddrage sig disse forpligtelser samt sanktioner i anledning af ikke-overholdelse af disse forpligtelser ved at betale et fast beløb i stedet for et beløb, som er proportionalt med omsætningen. Disse faste beløb er imidlertid ikke proportionelle med det beløb, som den afgiftspligtige person skulle have betalt på grundlag af den omsætning, som følger af de transaktioner, som vedkommende har gennemført, men ikke angivet.

43 Ved kort tid efter udløbet af de frister, som de afgiftspligtige personer har til betaling af de momsbeløb, som normalt skyldes, at erstatte de forpligtelser, som påhviler dem i medfør af sjette direktivs artikel 2 og 22, med andre forpligtelser, som ikke kræver betaling af de nævnte beløb, tømmer artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2000 disse bestemmelser i sjette direktiv for deres indhold, til trods for, at disse bestemmelser danner grundlag for det fælles momssystem, og berører dermed selve strukturen ved denne afgift. Den betydelige ubalance mellem beløb, som faktisk skyldes, og beløb, som betales af de afgiftspligtige personer, som ønsker at benytte sig af den omhandlede afgiftseftergivelse, resulterer næsten i en fuld afgiftsfritagelse.

44 Det følger heraf, at lov nr. 289/2002 er til alvorlig skade for det fælles momssystems gnidningsløse funktion. Denne lovs bestemmelser fordrejer princippet om afgiftsneutralitet ved at indføre betydelige variationer med hensyn til behandlingen af afgiftspligtige personer på italiensk område. Af samme grund fritager disse bestemmelser

medlemsstaten for forpligtelsen til at sikre en ensartet opkrævning af afgiften i alle medlemsstaterne.

45 I det omfang, at princippet om afgiftsneutralitet som angivet i fjerde betragtning til sjette direktiv tilsigter at muliggøre gennemførslen af et fælles marked med en sund konkurrence, er selve dette fælles markeds funktionsdygtighed påvirket af den italienske lovgivning, eftersom afgiftspligtige personer i Italien kan forvente ikke at være forpligtet til at betale en stor del af de afgifter, som påhviler dem.

46 Herved bemærkes, at bekæmpelse af afgiftssvig er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71, og af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, præmis 29, Sml. I, s. 4019, præmis 29). Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, opfordrer således medlemsstaterne til i givet fald at fastsætte andre forpligtelser for at undgå svig.

47 Det bemærkes, at den italienske lovgivning har den modsatte virkning, for så vidt som afgiftspligtige personer, som har begået svig, stilles bedre i medfør af lov nr. 289/2002.

48 Den Italienske Republik har anført, at de tilfælde, hvor det er udelukket at anvende den omhandlede afgiftseftergivelse, indebærer, at den reelle betydning af eftergivelsen mindskes. Den har navnlig gjort gældende, at afgiftspligtige personer, som ikke har indgivet nogen momsangivelse for nogen af de omhandlede regnskabsår, samt afgiftspligtige personer, som ikke har overholdt deres forpligtelser med hensyn til moms, og over for hvilke der allerede er blevet afsluttet en procedure til fordel for afgiftsmyndighederne, er udelukket fra denne ordning.

49 De tal, som Den Italienske Republik har fremlagt til sit forsvar, og hvorefter næsten 15% af de afgiftspligtige personer, dvs. næsten 800 000 af de afgiftspligtige personer, har anmodet om en afgiftseftergivelse i løbet af 2001, illustrerer imidlertid omfanget

af en ordning, som ikke kan anses for at være af begrænset omfang, til trods for de udelukkelsestilfælde, som den pågående medlemsstat har påberåbt sig.

50 Henset til, at udelukkelsestilfældene er meget begrænsede, bemærkes, at Kommissionen med rette har anset den omtvistede ordning for en generel og udifferentieret eftergivelse af den kontrol og revurderingskompetence, som afgiftsmyndigheden udøver.

51 Den Italienske Republik har gjort gældende, at lov nr. 289/2002 har gjort det muligt for statskassen øjeblikkeligt, og uden at det har været nødvendigt at indlede lange retssager, at inddrive en del af den moms, som oprindeligt ikke var blevet angivet.

52 Den omhandlede ordning, som har indført en eftergivelsesforanstaltning kort tid efter udløbet af de frister for betaling af moms, som gælder for de afgiftspligtige personer, og som opstiller krav om betaling af et meget lille beløb, sammenlignet med den afgift, som faktisk skyldes, gør det muligt for de omhandlede afgiftspligtige personer helt at undlade at opfylde deres forpligtelse med hensyn til moms, mens de nationale afgiftsmyndigheder ville have kunnet finde frem til i det mindste en del af disse afgiftspligtige personer i løbet af de fire år før datoen for forældelsesfristen af den afgift, som normalt skyldtes. Lov nr. 289/2002 sætter således spørgsmålstegn ved hver medlemsstats pligt til at sikre en korrekt opkrævning af afgiften.

53 På denne baggrund må den af Kommissionen nedlagte påstand tages til følge, og det må konkluderes, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 22 samt artikel 10 EF, idet den i artikel 8 og 9 i lov nr. 289/2002 generelt og uddifferentieret har frafaldet kontrollen af afgiftspligtige transaktioner udført i løbet af en række afgiftsperioder.

Sagens omkostninger

54 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Italienske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Den Italienske Republik har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/3887EF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, samt artikel 10 EF, idet den i artikel 8 og 9 i lov nr. 289 af 27. december 2002 om det årlige og flerårlige statslige budget (finansloven af 2003) (legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)) generelt og udifferentieret har frafaldet kontrol af afgiftspligtige transaktioner, der er udført i løbet af en række afgiftsperioder.

2) Den Italienske Republik betaler sagens omkostninger.

Underskrifter