Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 8. juni 2017 [1]

Sag C-246/16

Enzo Di Maura
mod
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Commissione tributaria provinciale di Siracusa (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Siracusa, Italien))

»Præjudiciel anmodning – momsret – begrænsning til retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget ved aftalepartnerens ikke-betaling (artikel 11, punkt C, stk. 1, andet punktum, i sjette direktiv 77/388/EØF, henholdsvis artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF) – medlemsstaternes gennemførelsesmargen – proportionaliteten i perioden for den erhvervsdrivendes forfinansiering«

I. Indledning

1. I forretningslivet sker det jævnligt, at en kunde ikke betaler sine regninger til tiden eller slet ikke betaler dem. Dette er allerede i sig selv ikke behageligt for en virksomhed, navnlig ikke hvis disse udeståender når et vist omfang. Særligt ubehageligt bliver det, når der trods den manglende betaling skyldes afgifter, som følger fakturabeløbet, og som kunden skulle bære.

2. Baggrunden er den omstændighed, at staten inden for momsretten får »sin« afgift af virksomheden, selv om den, som skal bære afgiften (modtageren af ydelsen), slet ikke har betalt afgiften til virksomheden endnu. Resultatet er, at virksomheden, indtil den får sin betaling, må lægge ud for momsen og dermed yder et rentefrit lån til staten. I den foreliggende sag drejer det sig om en ubetalt regning fra 2004.

3. Derfor har vel alle medlemsstater en ordning med en tilsvarende korrektion af den momsgæld, der er opstået for virksomheden. I Italien har dette imidlertid hidtil først været muligt, når en *insolvensbehandling* vedrørende ydelsesmodtageren var *afsluttet*. I andre stater er skæringspunktet *insolvensbehandlingens indledning*. Virksomheden selv har kun begrænset indflydelse på begge dele. Det betyder, at der let kan gå flere år, før forfinansieringen kan bringes til ophør.

1 – Originalsprog: tysk.

4. I denne – den anden – sag fra Italien [2] skal Domstolen derfor behandle et af de vigtigste spørgsmål i forbindelse med indirekte momsopkrævning i en retsstat. Domstolen skal for første gang afgøre [3], hvor længe medlemsstaterne på rimelig vis kan forpligte en privat virksomhed til for egen regning at forfinansiere en afgift, som den økonomisk ikke skal bære. Skal en virksomhed virkelig vente i to, ti eller endnu flere år, før den får den forfaldne og allerede betalte moms retur? Er en virksomhed i denne forbindelse forpligtet til at føre en økonomisk set helt meningsløs retssag for at kunne dokumentere, at den hidtil ikke modtagne betaling af den aftalte modydelse *aldrig* vil blive betalt?

II. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

5. Sagens EU-retlige ramme udgøres af den for den omtvistede afgiftsperiode gældende artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [4] (herefter »sjette direktiv«). Denne bestemmelse er indholdsmæssigt identisk med den nugældende artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [5] (herefter »momsdirektivet«).

6. Momsdirektivets artikel 90 (tidligere sjette direktivs artikel 11, del C, stk. 1) regulerer ændring af afgiftsgrundlaget:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

B. Italiensk ret

7. Artikel 26, stk. 2, i decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, »Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto« (dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26.10.1972, »indførelse og regulering af moms« (herefter »dekret nr. 633/72«) (i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen gældende affattelse)), fastsætter følgende:

»Hvis en faktureret transaktion helt eller delvist udebliver efter registreringen i henhold til artikel 23 og 24, eller såfremt dens afgiftsgrundlag nedsættes som følge af erklæring om ugyldighed, annullation, tilbagekaldelse, ophævelse, opsigelse eller lignende eller som følge af ikke eller kun delvis betaling efter forgæves gennemførelse af insolvens- eller tvangsfuldbyrdelsesprocedurer eller på grund af anvendelse af kontraktlige dekorter eller rabatter, har leverandøren eller tjenesteyderen ret til at fradrage afgiften svarende til ændringen i henhold til artikel 19, idet ændringen registreres i henhold til artikel 25.

2 – Den anden sag fra Italien, sag C-202/15 (H3G) er p.t. uformelt udsat, da den forelæggende ret på grund af de ændrede retlige rammebetingelser åbenbart overvejer at trække det præjudicielle spørgsmål tilbage. Domstolen behandler en lignende problematik i sag C-404/16.

3 – Til forskel fra i dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), af 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), og af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 – EUT 1997, L 145, s. 1.

5 – EUT 2006, L 347, s. 1.

Erhververen eller modtageren, der allerede har registreret transaktionen i henhold til sidstnævnte artikel, skal i et sådant tilfælde registrere ændringen ifølge artikel 23 eller 24, uden at dette dog påvirker vedkommendes ret til tilbagesøgning af det beløb, som er blevet betalt til leverandøren eller tjenesteyderen.«

8. Heroverfor indeholder Testo Unico delle Imposte sui Redditi (den konsoliderede affattelse af indkomstskatteloven, herefter »TUIR«), artikel 101, stk. 5, følgende bestemmelse:

»Tab af goder som omhandlet i stk. 1 […] og andet kredittab end det, som kan fradrages i henhold til […], kan fradrages, såfremt det fremgår af sikre og præcise elementer, og kredittab kan under alle omstændigheder fradrages, såfremt debitor er omfattet af insolvensprocedurer eller har indgået en godkendt omstruktureringsaftale vedrørende gæld […] Med hensyn til dette stykke anses debitor for at være omfattet af en insolvensprocedure fra og med datoen for konkurserklæringen eller den afgørelse, som fastsætter tvangslikvidation eller […]«

9. Derudover har den forelæggende ret meddelt, at artikel 26, stk. 2, i dekret nr. 633/72 ganske vist er blevet ændret ved lov nr. 208 af 28. november 2015 således, at det udtrykkeligt tillades at fradrage momsen ved manglende betaling af prisen fra tidspunktet for indledningen af insolvensbehandlingen. Denne bestemmelse gælder imidlertid kun for insolvensbehandlinger, som indledes efter den 31. december 2016.

III. Tvisten i hovedsagen

10. I 2004 udstedte Enzo Di Maura (herefter »sagsøgeren«) – åbenbart efter at have udført en tilsvarende levering eller tjenesteydelse i 2004 – en faktura på 35 000 EUR, som modtageren af fakturaen – selskabet Sertenko srl – ikke betalte, da det ved dom af 30. november 2004 var blevet erklæret insolvent. På grundlag af denne afgørelse foretog sagsøgeren den 31. december 2004 nedsættelse af afgiftsgrundlaget med et tilsvarende beløb, idet han ændrede den oprindelige faktura og fratrak den til ændringen svarende afgift.

11. Agenzia delle Entrate (afgiftsmyndigheden) vedtog alligevel for afgiftsåret 2004 en efteropkrævning af indkomstskat, regional erhvervsskat og moms samt sanktioner. Den berørte kan nemlig i henhold til artikel 26, stk. 2, i dekret nr. 633/72 kun forlange den til afgiftsmyndigheden forudbetalte afgift tilbage i tilfælde af debitors insolvens, hvis det er fastslået, at der ikke er midler til rådighed, og at hans tilgodehavende derfor ikke kan inddrives.

12. Sagsøgeren anlagde sag ved Commissione tributaria provinciale di Siracusa (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Siracusa) med påstand om annullation af afgiftsansættelsen. Efter sagsøgerens opfattelse skal artikel 26 i dekret nr. 633/72 fortolkes således, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i tilfælde af manglende betaling for ydelser allerede er tilladt, når en insolvenserklæring foreligger, da insolvensprocedurerne normalt har lange behandlingstider. Endvidere er kreditor i medfør af artikel 101, stk. 5, TUIR fritaget for bevisbyrden hvad angår den endelige karakter af tabet, idet tilgodehavender hos insolvensramte virksomheder udtrykkeligt kan fradrages allerede fra datoen for indledning af insolvensproceduren.

13. I sagen for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager bekræftede afgiftsmyndigheden sagsøgerens argumenter hvad angår retten til at fradrage indkomstskatten og den regionale erhvervsskat i medfør af artikel 101, stk. 5, TUIR, men ikke med hensyn til moms. Efter myndighedens opfattelse følger den manglende nedsættelse af momsen af tilblivelseshistorien for artikel 26 i dekret nr. 633/72. Heraf følger, at betingelsen om, at fordringen forgæves er søgt inddrevet, refererer til insolvensproceduren.

14. Bevis for, at en insolvensprocedure er gennemført forgæves, opnås først, når delingen af aktiverne er afsluttet, og fristen for fremsættelse af indsigelser mod regnskabet om delingen – eller, hvis der ikke foreligger et sådan regnskab, indsigelser mod dekretet om afslutning af insolvensproceduren – er udløbet. Skattemyndigheden har endvidere gjort gældende, at netop denne fortolkning af artikel 26 i dekret nr. 633/1972 er i overensstemmelse med praksis fra skattemyndighederne og national retspraksis.

15. Domstolen for skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Siracusa har besluttet at udsætte sagen og indlede en præjudiciel sag.

IV. Retssagen for Domstolen

16. Domstolen for skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Siracusa, som behandler sagen, har forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Er det i lyset af artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 20, stk. 1, litra b), andet punktum, i direktiv 77/388/EØF angående nedsættelsen af afgiftsgrundlaget og berigtigelsen af momsen af afgiftspligtige transaktioner i tilfælde af ikke eller kun delvis betaling af den mellem parterne fastlagte modydelse foreneligt med proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, som sikres i [EUF-traktaten], og princippet om momsens neutralitet at indføre begrænsninger, som gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt – også på grund af tidsfaktoren, henset til, at en insolvensprocedure har en uforudselig varighed – for den afgiftspligtige at få tilbagebetalt afgiften vedrørende den ikke-betalte eller kun delvist betalte modydelse?

2) Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende, er en bestemmelse – som artikel 26, stk. 2, i dekret fra republikkens præsident nr. 633/1972, i den affattelse, som var gældende før ændringerne, der blev indført ved artikel 1, stk. 126 og 127, i lov nr. 208 af 28. december 2015 – der betinger retten til tilbagebetaling af afgiften af, at det bevises, at der forgæves er blevet gennemført insolvensprocedurer, dvs. i henhold til retspraksis og skattemyndighedernes praksis i den pågældende EU-medlemsstat alene en ikke fyldestgørende endelig deling af aktiverne eller, såfremt der ingen findes, efter vedtagelsen af den endelige retsakt om afslutning af insolvensproceduren, da forenelig med de ovenfor nævnte principper, selv når sådanne handlinger ikke med rimelighed er rentable, henset til tilgodehavendets størrelse, mulighederne for inddrivelse og udgifterne i forbindelse med insolvensprocedurer, og de nævnte forudsætninger under alle omstændigheder først kan være opfyldt flere år efter indledningen af insolvensbehandlingen?«

17. I sagen for Domstolen har Republikken Italien, Det Forenede Kongerige og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål.

V. Retlig bedømmelse

A. De to præjudicielle spørgsmål

1. Generelt

18. Med sine to præjudicielle spørgsmål – som behandles under ét – ønsker den forelæggende ret oplyst, under hvilke betingelser medlemsstaterne kan gøre brug af muligheden for at fravige sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første punktum (i dag momsdirektivets artikel 90, stk. 1), som er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet punktum (i dag momsdirektivets artikel 90,

stk. 2)[6]. Konkret ønsker den forelæggende ret oplyst, om EU-retten tillader den italienske lovgiver at gøre en berigtigelse af afgiftsgrundlaget afhængig af, at det bevises, at der forgæves er gennemført en insolvensprocedure, selv om dette i visse tilfælde kan tage over et årti.

19. Momsdirektivets artikel 90, stk. 2, indeholder ingen bestemmelser om, under hvilke betingelser momsdirektivets artikel 90, stk. 1, kan begrænses. Svaret på det ovenfor stillede spørgsmål kan derfor kun udledes af momsrettens principper.

20. Derfor belyses indledningsvis betydningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 1 (punkt 21 ff.). Derefter behandler jeg undtagelsen i momsdirektivets artikel 90, stk. 2 (punkt 32 ff.). I denne forbindelse begrundes det, hvorfor ordlyden skal fortolkes begrænsende. For så vidt angår begrænsningen af berigtigelsesmuligheden er det navnlig neutralitetsprincippet (punkt 40 ff.), virksomhedens position i momsretten og dens grundlæggende rettigheder (punkt 45 ff.), der skal tages hensyn til. Efterfølgende vil jeg beskrive kriterierne for en forholdsmæssig anvendelse af momsdirektivets artikel 90, stk. 2 (punkt 53 ff.).

2. Betydningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 1

21. Som udgangspunkt hersker der tilsyneladende enighed, trods Det Forenede Kongeriges og Republikken Italiens indlæg. Momsen skal betales af den erhvervsdrivende i dennes egenskab af afgiftsskyldner. Det følger imidlertid af Domstolens faste praksis, at momsen er en indirekte forbrugsskat, som bæres af den endelige forbruger[7]. Den afgiftspligtige virksomhed handler »kun« som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne[8].

22. Momsen skal som en generel forbrugsafgift afgiftsbelaste forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i hans *anvendelse af aktiver* til at anskaffe en værdi til forbrug[9]. Dette bliver tydeligt i bestemmelsen i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (»mod vederlag«), i bestemmelsen i momsdirektivets artikel 65 (afgiftsforfald i henhold til forud modtagne beløb) og navnlig i bestemmelsen i momsdirektivets artikel 73. Ifølge denne bestemmelse omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren *modtager*.

23. Som konsekvens heraf har Domstolen[10] flere gange udtrykkeligt fastslået, at »[afgifts] grundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke [kan] være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger«. Såfremt virksomheden ikke bliver betalt af den endelige forbruger, skylder den derfor *materielt* heller ingen moms. Belastningsgrundlaget for momsen er ikke til stede, for den erhvervsdrivende har i sidste ende ikke foretaget en levering eller anden ydelse *mod vederlag* som omhandlet i momsdirektivets artikel 2.

6 – Da bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, og momsdirektivets artikel 90 og også de øvrige relevante bestemmelser i den foreliggende sag er indholdsmæssigt identiske, men de sidstnævnte er bedre at citere fra, arbejdes der af praktiske årsager med de aktuelle bestemmelser i det følgende.

7 – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12 (EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).

8 – Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21).

9 – Jf. f.eks. dom af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23), og af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«).

10 – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), i samme retning også dom af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 30), og af 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, præmis 19), ligeledes generaladvokat Légers forslag til afgørelse MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

24. I henhold til momsdirektivets artikel 63 forfalder afgiften imidlertid allerede på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Det er ikke afgørende, om modtageren også har betalt modydelsen (det såkaldte fakturaprincip). Denne teknik for afgiftens forfald er tydeligvis baseret på en formodning om, at den aftalte modydelse normalt betales umiddelbart efter, at en levering eller anden ydelse har fundet sted.

25. Når der imidlertid materielretligt kun lægges afgift på modtagerens *faktiske betaling* for varer eller tjenesteydelser, men afgiftsberegningsteknikken tager udgangspunkt i den *aftalte betaling*, må de to systemer på et eller andet tidspunkt bringes i overensstemmelse med hinanden. Dette sikres ved momsdirektivets artikel 90, stk. 1, idet leverandørvirksomhedens oprindeligt opståede afgiftsskyld skal korrigeres tilsvarende.

26. Det er således i overensstemmelse med en fast retspraksis fra Domstolen, hvorefter momsdirektivets artikel 90, stk. 1, er udtryk for et *grundlæggende princip i momsdirektivet*, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget [11].

27. Momsdirektivets artikel 90, stk. 1, udgør således det nødvendige modstykke til den afgiftsberegningsteknik (det såkaldte fakturaprincip), som er forankret i momsdirektivets artikel 63 [12]. Den forpligter medlemsstaten til at foretage en tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget [13].

28. Som konsekvens heraf fastslog Domstolen i Goldsmiths-dommen, at en fravigelse af dette grundlæggende princip i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal være begrundet, således at de af medlemsstaterne på grundlag af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, trufne foranstaltninger ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen [14].

29. Imidlertid fastslog Domstolen i Almos Agrárkülkereskedelmi-dommen også, at de afgiftspligtige ikke på grundlag af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, [kan] påberåbe sig en ret til nedsættelse af deres momsgrundlag i tilfælde af ikke-betaling af prisen, hvis den omhandlede medlemsstat har tilsigtet at gøre brug af den i nævnte direktivs artikel 90, stk. 2, fastsatte undtagelse [15].

30. Det Forenede Kongeriges og Republikken Italiens argumenter støtter sig i det væsentlige på dette. Såfremt det faktisk er sådan, at berigtigelsen helt kan udelukkes, vil en berigtigelse ifølge Det Forenede Kongeriges argumentation først være tilladt, når en insolvensprocedure, som kan vare flere år, er afsluttet. Det fremgår dog ikke, at Domstolen med sin dom i Almos Agrárkülkereskedelmi-sagen virkelig ønskede at opgive sin – efter min opfattelse korrekte – dom i Goldsmiths-sagen.

31. Det skal derfor afgøres, om momsdirektivets artikel 90, stk. 2, faktisk giver medlemsstaten helt frie hænder til i ubegrænset omfang at fravige momsdirektivets artikel 90, stk. 1, eller om fravigelser skal være begrundede.

11 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 præmis 15), af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 27), af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22), af 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 37), og af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 35).

12 – Samme funktion får momsdirektivets artikel 184 og 185, som udgør modstykket til momsfradrag i henhold til fakturaprincippet i henhold til momsdirektivets artikel 168 og 178 og korrigerer et for højt oprindeligt fradrag. Navnlig momsdirektivets artikel 185, stk. 2, gør det muligt at sikre, at fradraget i sidste ende tilpasses til den faktiske momsbelastning. Ydelsesmodtageren, som ved manglende betaling af modydelsen ikke belastes med moms, skal heller ikke aflastes for en (fiktiv) belastning ved hjælp af et fradrag.

13 – Således udtrykkeligt også dom af 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 31), og af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 26).

14 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 præmis 18).

15 – Dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23).

3. Undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 90, stk. 2

a) Generelt

32. Momsdirektivets artikel 90, stk. 2, tillader ifølge sin ordlyd medlemsstaterne at fravige stk. 1 i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling. Dermed kan medlemsstaterne fastsætte en undtagelse fra berigtigelsesprincippet. Ifølge Domstolens faste retspraksis skal undtagelser dog fortolkes strengt. [16]

33. Selv om ordlyden i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, tillader, at medlemsstaterne i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling kan fravige den i stk. 1 fastsatte nedsættelse af afgiftsgrundlaget, kan denne formulering allerede af denne grund – til forskel fra, hvad Det Forenede Kongerige og Republikken Italien gør gældende – ikke tillade en fuldstændig udelukkelse af berigtigelsesmuligheden.

34. En fuldstændig udelukkelse af berigtigelsesmuligheden er nemlig noget andet end en fravigelse af en omgående berigtigelsesmulighed, og den ville være i strid med det ovenfor nævnte forbrugsafgiftsprincip, som er gennemført ved momsdirektivets artikel 90, stk. 1. En fuldstændig udelukkelse er heller ikke en *streng fortolkning* af begrebet »fravige«.

b) Formålet med undtagelsen i stk. 2

35. Også formålet med undtagelsen i stk. 2 taler imod en bemyndigelse til at udelukke berigtigelsesmuligheden i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling. Det kan kun svagt anes af ordlyden i stk. 2, hvad baggrunden for denne undtagelsesmulighed har været. Til forskel fra tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, er ikke-betaling eller kun delvis betaling kun *uvis* [17].

36. Navnlig består der fortsat et krav på betaling (dvs. et tilgodehavende), således at senere betalinger ikke er udelukket. Derfor er det hensigtsmæssigt, at medlemsstaterne kan modvirke denne usikkerhed ved bestemmelser, som fraviger stk. 1. Med udgangspunkt i denne hensigt omfatter medlemsstaternes fravigelsesbemyndigelse imidlertid kun denne usikkerhed, men ikke spørgsmålet om, *hvorvidt* der skal ske en berigtigelse. Også dette forhindrer følgelig – i modsætning til Republikken Italiens opfattelse – at en medlemsstat kan udelukke muligheden for berigtigelse.

37. Jeg kan ikke tilslutte mig Kommissionens argument om, at fravigelser i henhold til stk. 2 kan være begrundede for at forhindre misbrug. For det første har lovgiver fastsat en sådan mulighed i momsdirektivets artikel 273, og ikke i artikel 90, stk. 2. For det andet må de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, hverken gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anfægte princippet om momsens neutralitet [18]. Indførelse af et system med ubetinget hæftelse indtil en bestemt skæringsdag (i den foreliggende sag afslutningen af insolvensbehandlingen) ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder [19].

16 – Dog kun, såfremt undtagelsen er forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser. I denne retning nu Domstolens faste retspraksis inden for momsretten – jf. dom af 31.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23), af 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16), af 20.6.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-287/00, EU:C:2002:388, præmis 47), og mit forslag til afgørelse Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, punkt 41). Med disse formuleringer opfordrer Domstolen i essensen ikke til en streng, men derimod til en præcis fortolkning af undtagelseskriterier.

17 – I denne forbindelse korrekt dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 25).

18 – Jf. blot dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

19 – Dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 42), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 48).

38. Det ses navnlig ikke, hvordan en begrænsning af berigtigelsen af afgiftsgælden frem til en bestemt hændelses indtræden skulle være egnet til at bekæmpe momssvindel. Såfremt berigtigelsen faktisk er udtryk for et *grundlæggende princip i momsdirektivet*, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige har modtaget [20], er det afgørende alene ikke-betalingen af modydelsen.

39. Såfremt der ikke er tale om ikke-betaling, men i virkeligheden om en vederlagsfri levering eller vederlagsfri anden ydelse, sidestilles dette inden for momsretten med en ydelse mod vederlag i henhold til momsdirektivets artikel 16 eller artikel 26. Denne afgrænsning kan og skal skatte- og afgiftsmyndighederne i forvejen foretage. Dermed er et misbrug fra den leverende virksomheds side egentlig ikke muligt. Der kan således kun tænkes et misbrug fra den ikke-betalende ydelsesmodtagers side, hvis denne trods ikke-betaling gør et momsfradrag gældende. Dette tænkelige misbrug forebygges imidlertid ved momsdirektivets artikel 185, stk. 2. Denne tillader konsekvent en regulering af fradraget hos den virksomhed, der som følge af manglende betaling ikke er belastet med moms.

c) Neutralitetsprincippet inden for momsretten

40. Desuden skal der ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, også tages hensyn til princippet om momsens neutralitet. Neutralitetsprincippet er et grundlæggende princip inden for momsen, som følger af afgiftens karakter af forbrugsafgift [21] og indeholder to grundlæggende udsagn.

41. Det er for det første til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [22]. Dette får betydning i forbindelse med de fravigelser af afgiftspålæggelse ud fra den aftalte modydelse, som findes i selve momsdirektivet (se nedenfor, punkt 56 og 57).

42. For det første betyder neutralitetsprincippet, at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige (virksomheden), der optræder som medhjælper for afgiftskreditor i skikkelse af en afgiftsopkræver, for moms uden for et privat endeligt forbrug [23], såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå (principielt) afgiftspligtig omsætning [24].

43. Såfremt den leverende virksomhed imidlertid på grund af afgiftsberegningsteknikken er forpligtet til i årevis at skylde en moms, som den ikke har kunnet indkræve, belaster denne forfinansiering virksomheden i betydeligt omfang. Der kan i så fald ikke længere være tale om, at momsen er fuldstændig neutral [25].

44. Også neutralitetsprincippet kræver altså i princippet en berigtigelsesmulighed i tilfælde af ikke-betaling af modydelsen. Begrænsningsmuligheden i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, skal derfor også ud fra neutralitetsprincippet *fortolkes strengt* og skal – som Domstolen fastslog i *Goldsmiths* -dommen [26] – begrundes.

20 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 præmis 15), af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 27), af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22), af 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 37), og af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 35).

21 – Domstolen taler i dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 43), om et fortolkningsprincip.

22 – Dom af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30), og af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 22).

23 – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

24 – Dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), og af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), samt mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

25 – Således dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 23).

26 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 præmis 18).

d) Den erhvervsdrivendes grundlæggende rettigheder inden for momsretten

45. Derudover skal der tages hensyn til, at en privatperson (og dette er de fleste afgiftspligtige personer inden for momsretten) har grundlæggende rettigheder, også når den pågældende skylder afgift. En privatpersons forpligtelse til på vegne af statens skatte- og afgiftsmyndigheder at indkræve en afgift til staten fra tredjemand (ydelsesmodtagerne) udgør et indgreb i vedkommendes grundlæggende rettigheder, som nu er fastsat i chartret om grundlæggende rettigheder.

46. Forfinansieringen af momsen berører erhvervsfriheden, friheden til at oprette og drive egen virksomhed og ejendomsretten (chartrets artikel 15, 16 og 17). Også før chartrets ikrafttræden beskyttede Domstolen erhvervsfriheden og friheden til at oprette og drive egen virksomhed som generelle retsprincipper[27]. Desuden er der spørgsmålet om en forskelsbehandling som omhandlet i chartrets artikel 20 i forhold til virksomheder, mod hvilke afgiftskravet i henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b), først opstår ved modtagelsen af modydelsen (såkaldt afgift ved betaling).

47. Enhver begrænsning af disse anerkendte rettigheder og frihedsrettigheder skal – og dette gælder også for tiden før udstedelsen af chartrets artikel 52, stk. 1 – være forholdsmæssig. Derfor skal det primært prøves, hvor længe indgrebet i form af en forfinansiering (indkrævning og overførsel af fremmede afgifter uden at have modtaget beløbet fra den, der skal bære afgiften) er forholdsmæssigt. Kommissionen udtrykker i denne forbindelse også helt korrekt tvivl med hensyn til varigheden af en afsluttet insolvensbehandling i Italien.

48. Proportionalitetsprincippet, som hører til EU-rettens almindelige grundsætninger, kræver for statslige handlinger, at en belastende foranstaltning skal være »egnet, nødvendig og tilpasset det mål, der forfølges hermed«[28],[29].

49. Afgiftsopkrævningen hos den erhvervsdrivende *før* betalingen af modydelsen er i hvert fald ikke nødvendig for at opfylde lovens mål. Lovens formål er at kræve afgift af forbrugeren, når der til denne leveres en vare eller en anden ydelse *mod vederlag* (momsdirektivets artikel 2, stk. 1). Det mildere og enklere og lige så effektive middel til at nå dette er at kræve afgift af de faktisk modtagne modydelser.

50. Proportionalitetsprincippet tilsiger desuden, at der ikke kan forlanges mere af en virksomhed, som »afgiftsopkræver på statens vegne«, end han faktisk kan yde. Hans (finansielle) præstationsevne er – i forbindelse med en indirekte forbrugsafgift – imidlertid i princippet begrænset til, hvad han kan indkræve fra den, der egentlig skal betale afgiften. Alt det, han ikke har kunnet indkræve, må han forfinansiere af egne midler. Momsen har imidlertid ikke til formål at kræve afgift af den afgiftspligtige persons aktiver.

51. Derfor er det efter min opfattelse nødvendigt, at afgiftsskylden i forbindelse med en indirekte afgift tager udgangspunkt i *modtagelsen af denne udgift hos leverandøren*, da leverandøren kun da også objektivt er i stand til at opfylde sin afgiftsskyld og betale denne (modtagne) moms. En afgiftsberegning med udgangspunkt i den kun aftalte modydelse (det såkaldte fakturaprincip) afviger fra dette, og den ville uden bestemmelsen i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, være uforholdsmæssig.

27 – Dom af 14.5.1974, Nold mod Kommissionen (4/73, EU:C:1974:51, præmis 14).

28 – Om formuleringen, jf. mit forslag til afgørelse G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punkt 98), inspireret af det franske Conseil constitutionnel, afgørelser nr. 2015-527 QPC af 22.12.2015 (FR:CC:2015:2015 527.QPC, præmis 4 og 12) og nr. 2016-536 QPC af 19.2.2016 (FR:CC:2016:2016 536.QPC, præmis 3 og 10); tilsvarende den franske Conseil d'État, dom nr. 317827 af 26.10.2011 (FR:CEASS:2011:317827 20111026); se også den tyske Bundesverfassungsgericht, *BVerfGE* 120, 274, 318 f. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, præmis 218).

29 – Se f.eks. dom af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis), lignende inden for momsretten: dom af 2.9.2015, CGIL og INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, præmis 24), af 26.4.2012, Kommissionen mod Nederlandene (C-508/10, EU:C:2012:243, præmis 75), og af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 48 ff.).

52. Også af denne grund er det nødvendigt med en streng fortolkning af momsdirektivets artikel 90, stk. 2. Medlemsstaterne kan ganske vist fravige en i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fastsat *omgående* berigtigelse i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling. Dette kan de i overensstemmelse med *Goldsmiths*-dommen [30] imidlertid kun gøre på en *forholdsmæssig måde*, som tager højde for momsens karakter af forbrugsafgift, neutralitetsprincippet og virksomhedens grundlæggende rettigheder.

4. Begrundelse for en fravigelse som omhandlet i artikel 90, stk. 2

a) Selvstændig fortolkning af berigtigelseskriterierne

53. Det afgørende spørgsmål er altså ikke, om en medlemsstat kan udelukke berigtigelse i tilfælde af ikke-betaling. Det kan den på grundlag af ovenstående betragtninger ikke. Det afgørende er derimod, hvor længe en fravigelse af berigtigelsen i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, er *begrundet*, eller omvendt, fra hvornår den afgiftspligtige person i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling senest skal indrømmes en berigtigelsesmulighed i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

54. I den foreliggende sag tilspidses dette til spørgsmålet om, hvorvidt den italienske lovgiver kan forhindre en berigtigelse, indtil det som følge af afslutningen af insolvensbehandlingen står (*endegyldigt*) fast, at kravet er uerholdeligt (hvilket i visse tilfælde kan tage over ti år), eller om der skal åbnes mulighed for en berigtigelse, allerede når det *højst sandsynligt* ikke længere kan forventes, at der vil ske (snarlig) betaling.

55. Dette spørgsmål er et rent momsretligt spørgsmål, som skal behandles uafhængigt af andre skattearter eller sågar regnskabsretlige vurderinger. Momsretligt er en analog anvendelse af den italienske indkomstskatteret ikke påkrævet. Den afvigende bestemmelse i italiensk indkomstskatteret er derfor uskadelig. Imidlertid skal såvel skatte- og afgiftsmyndighederne som den afgiftspligtige person af hensyn til princippet om retssikkerhed kunne bedømme, fra hvilket tidspunkt der senest skal ske en berigtigelse af den forfaldne momsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

b) Ligebehandling af alle virksomheder

56. Ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, skal der også tages hensyn til artikel 66, litra b), og artikel 194 ff., sammenholdt med ligebehandlingsprincippet (nu også forankret i artikel 20 i chartret om grundlæggende rettigheder). Dette påbyder en *hurtig* berigtigelsesmulighed.

57. I henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b), kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder, »når vederlaget indgår« (»afgift ved betaling«). Denne mulighed har medlemsstaterne i hvert fald delvis gjort brug af. Der skal endvidere tages hensyn til ydelser, hvor momsdirektivet fastsætter eller tillader en forskydning af momsskylden til modtageren af ydelsen (jf. momsdirektivets artikel 194 ff.). Virksomheder, som udfører sådanne transaktioner – f.eks. tjenesteydelser til virksomheder, der er etableret i udlandet – skal ikke forfinansiere momsen.

58. En virksomhed, som er omfattet af afgiftsberegning ved fakturaudstedelsen – dvs. at afgiften forfalder uafhængigt af modtagelsen af betalingen – og skal lægge ud for momsen i en længere periode, har nemlig en åbenlys konkurrenceulempe i forhold til en virksomhed, som er omfattet af princippet om beregning af afgift ved betalingen og først skal betale afgiften med den modtagne betaling. Det samme ville gælde for virksomheder, som kun udfører transaktioner, der er omfattet af forskydningen af afgiftsskylden til modtageren af ydelsen. En sådan konkurrenceulempe kan kun begrundes, hvis forfinansieringsperioden ikke er for lang.

30 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

c) Til sammenligning: berigtigelse ved manglende ydelse

59. En sammenligning med muligheden for at berigtige afgiftsskylden ved helt udebleven ydelse og modydelse taler også til fordel for en hurtig berigtigelsesmulighed i tilfælde af manglende betaling af modydelsen. Her fremgår det af Domstolens retspraksis [31], at også en urigtigt faktureret moms (momsdirektivets artikel 203) skal kunne berigtiges, f.eks. hvis regningen indeholder en ydelse mod vederlag, som faktisk ikke er blevet leveret.

60. Domstolen anså det kun for foreneligt med momssystemet på grund af en risiko for tab af afgiftsindtægter at fastsætte en afgiftsskyld for udstederen ved udstedelsen af den urigtige faktura, såfremt og fordi *den urigtigt fakturerede afgift kan berigtiges* [32]. Dette kommer sågar en udsteder af en faktura til gode, som var i ond tro, såfremt risikoen for tab af afgiftsindtægter er afværget [33].

61. Det samme må i endnu højere grad gælde, når der foreligger en korrekt faktura, men den leverede ydelse ikke er blevet betalt, og der heller ikke er risiko for tab af afgiftsindtægter. Risikoen for tab af afgiftsindtægter er i denne situation på den ene side udelukket, så længe den, der egentlig skal bære afgiften, endnu ikke har betalt, hvorfor momsen materielt endnu ikke er forfalden (jf. punkt 23). På den anden side er en risiko for tab af afgiftsindtægter som følge af et uberettiget momsfradrag fra den ikke-betalende ydelsesmodtagers side udelukket, idet medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 2, andet punktum, kan forlange berigtigelse af det foretagne fradrag af denne.

d) Fravigelser i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 2

62. Tilbage står således »kun« at afklare de konkrete betingelser for tilladte fravigelser i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 2. I Goldsmiths-dommen [34] fastsatte Domstolen ganske vist, at fravigelsen skal begrundes, men den kom ikke med konkrete krav hertil.

63. Momsdirektivets artikel 90, stk. 2, fastsætter kun fravigelser af nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til stk. 1 for at tage højde for uvisheden omkring den »endegyldige« ikke-betaling (jf. punkt 35 ff.). Der kan imidlertid også tages højde for denne usikkerhed i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling ved en efterfølgende forhøjelse af afgiftsgrundlaget, hvis der alligevel sker betaling.

64. Såfremt der senere (f.eks. under eller efter afslutning af insolvensbehandlingen) skulle ske en betaling til fordel for virksomheden, skal afgiftsskylden på dette tidspunkt atter forhøjes tilsvarende. Dette følger allerede af momsdirektivets artikel 73, hvorefter afgiftsgrundlaget omfatter alt, hvad modtageren af ydelsen betaler for transaktionen. Tilsvarende gælder for en hermed korresponderende berigtigelse af modtagerens momsfradrag i henhold til momsdirektivets artikel 185.

65. En reduktion af afgiftsgrundlaget med forbehold for en forhøjelse i tilfælde af senere betaling er et lige så egnet, mildere middel til at sikre korrekt afgiftsbelastning af den endelige forbruger, som en årelang forfinansieringsforpligtelse for skatteopkræveren [35] indtil en insolvensbehandling er indledt eller sågar afsluttet.

31 – Dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 58 ff.).

32 – Dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57 ff.).

33 – Dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 60 og 63), bekræftet ved dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 35), og af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 50).

34 – Dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 præmis 18).

35 – Ingen ville forvente af en embedsmand i skatte- og afgiftsmyndigheden, at han først skulle forfinansiere de afgiftspligtige personers afgiftsskyld af sine private midler.

66. Således tillader hverken ordlyden i eller formålet med momsdirektivets artikel 90, stk. 2, en fortolkning, hvorefter en berigtigelse kan udelukkes, indtil det med en til sikkerhed grænsende sandsynlighed – dvs. først efter, at insolvensbehandlingen er indledt eller afsluttet – står fast, at betaling ikke vil ske. Til forskel fra Kommissionens og vel også Det Forenede Kongeriges opfattelse kan det nemlig ikke inden for momsretten komme på tale at sondre mellem fordringer, som det er endegyldigt fastslået ikke vil blive betalt, og fordringer, hvor dette ikke er tilfældet.

67. Dette hænger sammen med, at en »endegyldig« ikke-betaling i momsretlig forstand ikke kan findes. Dette følger allerede af ordlyden af momsdirektivets artikel 73. Ifølge denne bestemmelse omfatter afgiftsgrundlaget også betalinger fra tredjemand og er dermed løsrevet fra en debitors betalingsevne eller eksistens [36]. Desuden tager momsretten ikke udgangspunkt i, at der skal foreligge et krav, som kan fuldbyrdes, som f.eks. afgift på betaling af drikkepenge [37], væsentlige overbetalinger eller betaling af en æresgæld [38] viser.

68. I øvrigt er det heller ikke efter afslutningen af en insolvensbehandling – Kommissionen synes at anse dette for et endegyldigt tab af tilgodehavendet – udelukket, at en tredjemand (bevidst eller ved en fejltagelse) betaler til den leverende virksomhed. Dette ville da føre til en tilsvarende afgiftsskyld. Også dette bekræfter, at der set fra et momsretligt perspektiv ikke kan gives en endegyldig sikkerhed for, at en betaling ikke vil ske. Der findes altid kun en *vis sandsynlighed*, som tiltager navnlig med varigheden af ikke-betalingen.

69. Henset til virksomhedens grundlæggende rettigheder, proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet kan forfinansiering af momsen i *perioder på flere år* efter min opfattelse ikke komme i betragtning. Det afgørende kan kun være, om et tilgodehavende ikke kan håndhæves gennem længere tid. Manglende mulighed for håndhævelse kan i denne forbindelse også foreligge allerede i tilfælde af debitors alvorlige og endelige afvisning af at betale. Såfremt debitor f.eks. udtrykkeligt bestrider, at selve kravet består, eller anfægter dets størrelse, er der allerede øget sandsynlighed for, at kravet gennem længere tid ikke vil kunne håndhæves eller ikke i fuldt omfang.

70. På den anden side er staten i forbindelse med en indirekte afgiftsopkrævning henvist til, at den erhvervsdrivende »opkræver« momsen. Denne er i et vist omfang gennem valget af sin aftalepartner og aftale om en forudbetaling i stand til at påvirke risikoen for ikke-betaling. Virksomhedens afgiftsskyld over for staten kan heller ikke afhænge af kvaliteten af debitors anfægtelse af kravet (som må bedømmes subjektivt), men kun af *objektive kriterier*. Sådanne kriterier kan imidlertid kun være foranstaltninger, som den afgiftspligtige person har kontrol over, og som er rimelige for ham.

71. Hvilke foranstaltninger der rimeligvis kan forlanges af en virksomhed i hver enkelt medlemsstat, før den kan berigtige sin afgiftsskyld på grund af ikke-betaling af modydelsen, afhænger af de lokale forhold og kan ikke forudsiges abstrakt af Domstolen. Tværtimod må den forelæggende ret bedømme den fravigelse af den principielle berigtigelsespligt, som er fastsat i national ret, i det konkrete tilfælde inden for rammerne af en samlet afvejning og anvende den i overensstemmelse med direktivet. Domstolen kan dog give den forelæggende ret visse retningslinjer for dette.

36 – Det er således sket, at en bank udlignede tilgodehavenderne for håndværkere, hvis ordregiver var gået i betalingsstandsning, for at forebygge yderligere skader på sit image – jf. sag ved BFH, dom af 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 – Dom af 29.3.2001, Kommissionen mod Frankrig (C-404/99, EU:C:2001:192, præmis 40 ff.).

38 – Dom af 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 21 ff.).

72. Det er således forholdsmæssigt, hvis medlemsstaten forlanger visse beviser for, at en ikke-betaling sandsynligvis vil vare i længere tid. Indledning af en insolvensbehandling kunne være et sådant bevis. Imidlertid kan der også langt tidligere foreligge en ikke-betaling, som der skal tages hensyn til i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, f.eks. hvis debitor bestrider kravet i forbindelse med en inkassosag. Det ville også være forholdsmæssigt at implementere en rimelig frist for ikke-betalingen (f.eks. seks måneder fra fakturadato), hvorefter det kan lægges til grund, at der foreligger ikke-betaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

73. Hvorvidt det kan forlanges af den afgiftspligtige person, at der indledes en retslig inkassosag, afhænger navnlig af de omkostninger, der er forbundet hermed. En pligt til at iværksætte en retslig inkasso af eventuelt værdiløse krav til fordel for staten, som forårsager *væsentlige omkostninger*, er principielt hverken forenelig med neutralitetsprincippet eller med proportionalitetsprincippet. I overensstemmelse med Kommissionens opfattelse vedrører dette især (men ikke kun) krav af ringe størrelse. Her ville en mulighed for at overdrage dette krav til staten som betaling vel være et mere forholdsmæssigt middel.

74. Det forekommer derimod generelt at være forholdsmæssigt at benytte en forenklet og billig håndhævelsesprocedure i form af en påkravsprocedure forud for berigtigelsen af afgiftsgrundlaget. Dette gælder i hvert fald principielt, hvis der ikke er indikationer på, at denne procedure vil være forgæves eller urentabel. Kravet om en afsluttet insolvensbehandling er imidlertid på grund af varigheden og den omstændighed, at den afgiftspligtige person har lille eller ingen indflydelse på den, under alle omstændigheder uforholdsmæssigt.

B. Konklusion

75. Sammenfattende tillader momsdirektivets artikel 90, stk. 2, medlemsstaterne at tage hensyn til de særlige forhold ved usikkerhederne i forbindelse med en ikke-betaling, idet det først under visse omstændigheder (f.eks. udløbet af en frist eller visse forgæves foranstaltninger fra den afgiftspligtige persons side) med tilstrækkelig sikkerhed kan lægges til grund, at der ikke vil ske betaling på længere sigt. Det kommer dog ikke i betragtning at udelukke berigtigelsen af afgiftsgrundlaget.

76. Den afgiftspligtige persons grundlæggende rettigheder, proportionalitetsprincippet, momsens karakter og navnlig neutralitetsprincippet er i denne forbindelse desuden til hinder for en begrænsning af berigtigelsen af afgiftsgrundlaget, som er knyttet til begivenheder, der – som afslutning eller indledning af en insolvensbehandling – ikke selvstændigt kan påvirkes af den afgiftspligtige person.

VI. Forslag til afgørelse

77. Jeg foreslår således, at de to præjudicielle spørgsmål fra domstolen for skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Siracusa (Italien) under ét besvares som følger:

»Artikel 11, punkt C, stk. 1, andet punktum, i sjette direktiv 77/388/EØF tillader ikke en uforholdsmæssig begrænsning af muligheden for at berigtige afgiftsgrundlaget. Den tillader imidlertid medlemsstaterne at tage hensyn til de særlige forhold for usikkerhederne i forbindelse med en ikke-betaling, idet den afgiftspligtige person pålægges visse rimelige foranstaltninger. Kravet om en afsluttet insolvensbehandling af ydelsesmodtagerens bo udgør imidlertid en uforholdsmæssig begrænsning.«