DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

8. maj 2008 *

I de forenede sager C-95/07 og C-96/07,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Genova (Italien) ved afgørelser af 13. december 2006, indgået til Domstolen den 20. februar 2007, i sagerne

Ecotrade SpA

mod

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. januar 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Ecotrade SpA ved avvocati A. Lovisolo og N. Raggi

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis

— den cypriotiske regering ved A. Pantazi-Lambrou, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved A. Aresu og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. marts 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, artikel 18, stk. 1, litra d), artikel 21, stk. 1, og artikel 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), som ændret ved Rådets direktiv 2000/17/EF af 30. marts 2000 (EFT L 84, s. 24, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af to sager mellem Ecotrade SpA (herefter »Ecotrade«) og Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (herefter »Agenzia«) vedrørende flere afgørelser om efteropkrævning fra sidstnævnte efter berigtigelse af selskabets afgiftsangivelser for regnskabsårene 2000 og 2001 for så vidt angår merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Hvad angår fradragsretten bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og stk. 2, litra a), som affattet ved samme direktivs artikel 28f, stk. 1:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person«.

4 Ifølge artikel 17, stk. 6, kan medlemsstaterne, så længe Rådet for Den Europæiske Union ikke har fastsat de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i momsen, opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning, idet det er præciseret, at udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, under alle omstændigheder ikke giver adgang til fradrag. Stk. 7 gør muligt for medlemsstaterne med forbehold af det i artikel 29 omhandlede samråd af konjunkturmæssige grunde helt eller delvis at udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen.

5 Ifølge sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), som affattet ved artikel 28g, påhviler momsen i indlandet aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 28b, punkt C, såfremt ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet. Artikel 28b, punkt C, hvortil der således er henvist, omhandler »Leveringsstedet for tjenesteydelser i form af transport af goder inden for Fællesskabet«. Denne ordning, der desuden finder anvendelse på andre tjenesteydelser, er almindelig kendt som »omvendt betalingspligt«.

6 For så vidt angår fremgangsmåden med henblik på udøvelse af fradragsretten under omstændigheder som dem, der er beskrevet i ovenstående præmis, bestemmer sjette

direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), som affattet ved artikel 28f, nr. 2, at for at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat.

7 Sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 3, er affattet således:

»2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[…]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.«

8 Der påhviler desuden den afgiftspligtige person et vist antal forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 22, som affattet ved artikel 28h. Blandt disse forpligtelser er den i artikel 22, stk. 2, litra a), fastsatte, hvorefter enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed, og forpligtelsen i medfør af samme artikels stk. 4, litra a) og b), hvorefter den afgiftspligtige person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist, som skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages.

9 Endelig er artikel 22, stk. 7 og 8, affattet således:

»7. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på, at personer, som i henhold til artikel 21, stk. 1 og 2, betragtes som betalingspligtige i stedet for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, opfylder den i nærværende artikel omhandlede forpligtelse til angivelse og betaling […].

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[…]«

Nationale bestemmelser

10 I italiensk ret er hovedparten af de relevante momsbestemmelser fastsat dels i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1982 om indførelse og regulering af merværdiafgiften (almindeligt tillæg til GURI nr. 292 af 11.11.1972), som ændret ved flere lejligheder (herefter »DPR nr. 633/72«), dels i lovdekret nr. 331 af 30. august 1993 (GURI nr. 203 af 30.8.1993, herefter »lovdekret nr. 331/93«).

11 Artikel 17, stk. 3, første punktum, i DPR nr. 633/72 bestemmer:

»Forpligtelserne vedrørende […] levering af tjenesteydelser i Italien, der foretages af ikke-hjemmehørende personer […], skal opfyldes af køberne eller modtagerne, der er hjemmehørende i Italien, og som […] benytter tjenesteydelserne som et led i udøvelsen af selvstændig virksomhed, håndværk eller liberale erhverv.«

12 Artikel 19, stk. 1, i DPR nr. 633/72 bestemmer:

»[…] Retten til fradrag af moms vedrørende goder og tjenesteydelser, der er erhvervet eller importeret, opstår i det øjeblik afgiften forfalder og skal udøves senest i forbindelse med indgivelsen af den angivelse, der indgives for det andet år efter det år, hvor fradragsretten opstod, og på de betingelser, der gjaldt på tidspunktet for rettens indtræden.«

13 Ifølge artikel 23, stk. 1 og 2, i DPR nr. 633/72, der har overskriften »Registrering af fakturaer«, skal den afgiftspligtige person inden 15 dage registrere de udstedte fakturaer i et dertil egnet register, idet registreringen for hver faktura skal indeholde angivelse af det fortløbende nummer og datoen for udstedelsen, det afgiftspligtige beløb vedrørende transaktionen eller transaktionerne og det skyldige momsbeløb, der skal angives særskilt for hver enkelt afgiftssats, og virksomheden, navn eller selskabsnavn for køberen af goderne eller modtageren af tjenesteydelserne eller, i de tilfælde, der er omfattet af artikel 17, stk. 3, sælgeren eller tjenesteyderens navne.

14 Artikel 25, stk. 1, i DPR nr. 633/72, der har overskriften »Registrering af indkøb«, bestemmer, at den afgiftspligtige person fortløbende skal nummerere fakturaer og de tolddokumenter, der knytter sig til goder og tjenesteydelser, der er købt eller

importeret som et led i udøvelsen af selvstændig virksomhed, håndværk eller liberale erhverv, herunder dem, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 17, stk. 3, og skal indføre dem i et dertil egnet register inden den periodiske betaling eller årlige angivelse, hvori retten til fradrag for den tilknyttede moms udøves.

15 Ifølge artikel 47, stk. 1, i lovdekret nr. 331/93, der har overskriften »Registrering af fællesskabsinterne transaktioner«, skal fakturaer, der bl.a. er knyttet til tjenesteydelser vedrørende transport inden for Fællesskabet af goder og de dertil knyttede transaktioner, registreres i løbet af den måned, hvor de blev modtaget eller efterfølgende — dog under alle omstændigheder inden 15 dage efter modtagelsen — særskilt i det fakturaregister, der er nævnt i artikel 23, stk. 1 og 2, i DPR nr. 633 i numerisk orden samt i det købsregister, der er nævnt i samme dekrets artikel 25, stk. 1, i med henvisning til den måned, hvor fakturaen blev modtaget eller udstedt.

16 Endelig bestemmer artikel 57, stk. 1, første punktum, i DPR nr. 633/72:

»Fristen for meddelelse af berigtigelser og efteropkrævning […] udløber den 31. december i det fjerde år efter at angivelsen er afgivet.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 Ecotrade er et italiensk aktieselskab, der beskæftiger sig med handel med granuleret højovnsslagge og andre materialer, navnlig syntetisk gips og aske, til brug ved fremstilling af cement.

18 I regnskabsårene 2000 og 2001 gennemførte Ecotrade en række transporter af sådant materiale fra Italien til andre medlemsstater i Det Europæiske Fællesskab, idet selskabet benyttede sig af transportselskaber, der ikke var hjemmehørende i Italien. Disse selskaber fakturerede Ecotrade for deres tjenesteydelser, som de beskrev som enten »befragtning af fartøj« eller »transport« (herefter »de omhandlede transaktioner«). Ingen af fakturaerne angav imidlertid moms, og af nogle fremgik det udtrykkeligt, at leveringen af tjenesteydelsen var momsfritaget.

19 Ecotrade antog følgelig, at de omhandlede transaktioner var momsfritaget. Følgelig registrerede Ecotrade dem udelukkende i sit købsregister, men ikke i fakturaregistret, og uden at angive moms. Momsen vedrørende disse transaktioner fremgik således ikke af de afgiftsangivelser, der blev udarbejdet af Ecotrade for regnskabsårene 2000 og 2001.

20 Efter en revision i 2004 besluttede Agenzia, at de omhandlede transaktioner rent faktisk udgjorde momspligtige tjenesteydelser i form af transport af goder inden for Fællesskabet, og at ordningen for omvendt betalingspligt fandt anvendelse på dem, hvilket Ecotrade ikke har bestridt, bortset fra en enkelt faktura. Agenzia har ligeledes fastslået, at selskabet ikke har iagttaget de regnskabsmæssige forpligtelser, der er knyttet til denne ordning for omvendt betalingspligt, fordi de pågældende fakturaer udelukkende blev registreret i købsregistret og ikke i fakturaregistret.

21 Følgelig fremsatte Agenzia efter berigtigelse af Ecotrades momsangivelser for regnskabsårene 2000 og 2001 flere efteropkrævninger af momsen, idet myndigheden fastslog, at den ikke-angivne moms beløb sig til ca. 321 000 EUR, og pålagde selskabet bøder på ca. 361 000 EUR.

22 Herefter fastslog Agenzia, at Ecotrade havde fortabt sin ret til momsfradrag, idet selskabet ikke havde gjort brug af denne ret inden for den frist på to år, der begyndte at løbe fra det tidspunkt, hvor afgiften forfaldt i overensstemmelse med artikel 19, stk. 1, andet punktum, i DPR nr. 633/72. Derimod var fristen for myndighederne for at opkræve moms af de pågældende tjenesteydelser endnu ikke udløbet, idet fristen i henhold til artikel 57, stk. 1, i nævnte dekret for fremsættelse af afgørelser om afgiftsberigtigelser og efteropkrævning først udløber i det fjerde år efter, at angivelsen vedrørende den omtvistede afgift er afgivet.

23 Ved forskellige stævninger indgivet den 13. februar 2005 til Commissione tributaria provinciale di Genova har Ecotrade anfægtet de pågældende afgørelser om efteropkrævning og har nedlagt påstand om annullation heraf. Som begrundelse for sin regnskabspraksis har selskabet gjort gældende, at fakturaerne vedrørende de omhandlede transaktioner var blevet forskriftsmæssigt registreret i selskabets købsregister, men fordi transaktionerne fejlagtigt var blevet anset for momsfritaget, var de ikke blevet opført i fakturaregistret. Denne fejl burde imidlertid ikke påvirke fradragsretten, idet der ikke er opstået nogen skyld i forhold til afgiftsmyndigheden i denne henseende. Følgelig bør enhver tidsmæssig begrænsning af fradragsretten ikke anvendes på den foreliggende sag.

24 Agenzia har for den forelæggende ret gjort gældende, at Ecotrade burde have faktureret sig selv for de tjenesteydelser, selskabet modtog, beregnet den skyldige moms, registreret fakturaen i fakturaregistret samt i indkøbsregistret med deraf følgende kreditering af momstilsvar med henblik på fradrag af den indgående moms. I overensstemmelse med denne procedure ville det skyldige momsbeløb ikke fysisk faktisk betales af køberen, eftersom det fratrækkes i den modsvarende momskredit. Fradragsretten skal imidlertid udøves inden for den fastsatte frist, idet den ellers fortabes. Ecotrade, der ikke har fulgt den regnskabsprocedure, der er fastsat i national ret, har således pligt til at betale det skyldige momsbeløb, men har fortabt retten til fradrag heraf på grund af fristens udløb.

25 Under disse omstændigheder har Commissione tributaria provinciale di Genova besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er formuleret identisk i de to sager C-95/07 og C-96/07:

»1) Er sjette direktivs artikel 17, artikel 21, stk. 1, og artikel 22 […] til hinder for nationale bestemmelser, i den foreliggende sag artikel 19 i DPR nr. 633/72, der betinger udøvelsen af retten til at fratrække [moms], der er betalt af en afgiftspligtig person inden for rammerne af dennes erhvervsmæssige virksomhed, af iagttagelse af en tidsfrist (på to år) og sanktionerer manglende iagttagelse med fortabelse af denne ret, navnlig i tilfælde, hvor afgiftspligten vedrørende de pågældende goder eller tjenesteydelser er opstået ved anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt, og når bestemmelserne indrømmer myndighederne en frist (på fire år i henhold til artikel 57 i DPR nr. 633/72), hvori de kan opkræve moms, der er længere end den periode, der indrømmes en erhvervsdrivende til at gøre sin fradragsret gældende, og denne ret er fortabt, fordi fristen er udløbet?

2) Er sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), […] til hinder for nationale bestemmelser, der — idet de opstiller nærmere regler for de »formaliteter«, der er omhandlet i denne bestemmelse i relation til ordningen for omvendt betalingspligt, der er reguleret i artikel 17, stk. 3, artikel 23 og artikel 25 i DPR nr. 633/72 — (alene til skade for den afgiftspligtige person) indfører et krav om iagttagelse af en tidsfrist som den, der er fastsat i artikel 19 i DPR nr. 633/72, for udøvelse af fradragsretten i henhold til direktivets artikel 17?«

26 Ved kendelse afsagt den 27. april 2007 har Domstolens præsident besluttet at forene sagerne C-95/07 og C-96/07 med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

27 Ecotrade har gjort gældende, at sjette direktiv ikke undergiver fradragsretten nogen tidsmæssig begrænsning, fordi hele momsordningen, der hviler på neutralitetsprincippet, er udformet på en sådan måde, at den afgiftspligtige person under alle omstændigheder er sikret denne grundlæggende ret, der er en integrerende del af hele momsordningen. De nationale bestemmelser, der er genstand for hovedsagen, kan desuden ikke begrundes med henvisning til direktivets artikel 17, stk. 6 og 7, og artikel 22, stk. 7 og 8, som ikke finder anvendelse på hovedsagerne.

28 For så vidt angår de »formaliteter«, der er fastsat af medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), og som den afgiftspligtige person skal opfylde for at kunne udøve fradragsretten inden for rammerne af ordningen for omvendt betalingspligt, har Ecotrade gjort gældende, at disse formaliteter ikke må være uforholdsmæssige eller uforenelige med det generelle momssystem. Følgelig kan iagttagelsen af disse formaliteter ikke medføre, at den afgiftspligtige person endeligt fortaber fradragsretten. Under alle omstændigheder er begrænsningen af fradragsretten i italiensk ret ikke forholdsmæssig som følge af den omstændighed, at afgiftsmyndigheden råder over en længere frist til at berigtige fejlagtige angivelser end den, der er givet den afgiftspligtige person for at fremsætte krav om fradrag.

29 Den italienske og den cypriotiske regering har understreget, at fristen for udøvelse af fradragsretten er en formalitet, som medlemsstaterne kan fastsætte i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), og stk. 3, samt artikel 22, stk. 8. Denne artikel 18 indeholder ingen bestemmelse, der begrænser medlemsstaternes skønsmæssige beføjelse til at fastsætte tidsmæssige grænser for fradraget. Ifølge artikel 18, stk. 2, der henviser til »samme periode«, skal udøvelsen af fradragsretten ske så hurtigt som

muligt, således at hvis den afgiftspligtige person ikke gør brug af sin fradragsret i denne periode, er hans mulighed for at gøre det senere underlagt de betingelser, som medlemsstaterne kan opstille i medfør af artikel 18, stk. 3.

30 De nævnte regeringer har desuden gjort gældende, at den frist, der gælder for administrationen med hensyn til afgiftsopkrævningen, af objektive og praktiske grunde ikke kan være af samme længde som den frist, der gælder for den afgiftspligtige persons udøvelse af fradragsretten, fordi administrationen har brug for tid til efter indlevering af afgiftsangivelsen at kontrollere og undersøge indholdet.

31 Desuden har den italienske regering medgivet, at medlemsstaterne skal iagttage effektivitetsprincippet, således at det ikke gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten. Regeringen har imidlertid gjort gældende, at fristen på to år er fuldt ud tilpasset i denne henseende.

32 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at fradraget skal udøves under iagttagelse af de fastsatte frister. Udøvelsen kan således ikke udskydes uendeligt. Kommissionen udleder heraf, at fastsættelse af præklusionsfrister for udøvelsen af fradragsretten ikke er uforeneligt med de formål, som sjette direktiv forfølger, forudsat at fristerne ikke er mindre gunstige end dem, der gælder for udøvelsen af tilsvarende rettigheder på skatte- og afgiftsområdet (ækvivalensprincippet), og at de ikke praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet). Kommissionen har på dette grundlag konkluderet, at ækvivalensprincippet ikke er iagttaget, fordi de relevante nationale bestemmelser i hovedsagen indrømmer afgiftsmyndigheden en frist på fire år til berigtigelse og efteropkrævning, mens der kun gælder en frist på to år for fradrag for erlagt moms. For så vidt angår iagttagelsen af effektivitetsprincippet har Kommissionen understreget, at en toårig præklusionsfrist med henblik på udøvelsen af fradragsretten af de samme grunde indebærer en risiko for, at det bliver uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve denne ret.

33 Kommissionen har desuden anført, at det ville være alt for vidtgående og helt uforholdsmæssigt, hvis den pågældende medlemsstat kunne sikre sig en ugrundet berigelse med henvisning til den manglende opfyldelse af simple regnskabsformaliteter, selv om medlemsstaten må indrømmes muligheden for at forfølge de pågældende uregelmæssigheder på passende vis.

34 For det tilfælde at Domstolen skulle fastslå, at artikel 19 i DPR nr. 633/72 ikke er forenelig med sjette direktiv, har den cypriotiske regering foreslået, at dommens tidsmæssige virkninger begrænses, således at de kun finder anvendelse for tiden efter dommens afsigelse.

Domstolens svar

35 Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret med sine spørgsmål ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 17, artikel 18, stk. 1, litra d), artikel 21, stk. 1, og artikel 22 er til hinder for nationale bestemmelser som dem, der er genstand for hovedsagen, som inden for rammerne af ordningen for omvendt betalingspligt betinger udøvelsen af retten til momsfradrag af iagttagelsen af en præklusionsfrist, der er kortere end den frist, som afgiftsmyndigheden råder over for at opkræve afgiften.

36 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at kernen i hovedsagen udspringer af den regnskabsfejl, som Ecotrade har begået, nemlig at selskabet ved en fejl udelukkende har registreret de omhandlede transaktioner i købsregistret uden angivelse af moms, hvilket ligeledes har gjort, at selskabets momsangivelser er behæftet med samme fejl, hvilket ligger til grund for Agenzias berigtigelse af disse angivelser. Denne situation adskiller sig imidlertid klart fra det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person, der er bekendt med, at en levering er afgiftspligtig, for sent eller som følge af forsømmelighed undlader at kræve fradrag for indgående moms inden for den i national lovgivning fastsatte frist.

37 Det bemærkes, at ifølge fast retspraksis tilkommer det Domstolen at oplyse den nationale ret om alle de momenter, der angår fortolkning af fællesskabsretten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål (jf. bl.a. dom af 2.2.1994, sag C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, »Clinique-dommen«, Sml. I, s. 317, præmis 7, af 4.3.1999, sag C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Sml. I, s. 1301, præmis 16, af 7.9.2004, sag C-456/02, Trojani, Sml. I, s. 7573, præmis 38, og af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 25).

38 Det første og det andet spørgsmål, der skal besvares samlet, skal derfor omformuleres således, at den forelæggende ret for det første ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 17, artikel 18, stk. 2 og 3, og artikel 21, stk. 1, litra b), dels er til hinder for indførelsen af en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten, således som det er tilfældet i de nationale bestemmelser, der er genstand for hovedsagen, ved anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt (herefter »præklusionsfristen«), og for det andet, om samme direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), og artikel 22 er til hinder for en praksis med hensyn til berigtigelse af angivelser og momsopkrævning, som sanktionerer en uregelmæssighed med hensyn til regnskab og angivelse som den, der er tale om i hovedsagen, ved at nægte adgang til fradragsret ved anvendelsen af denne ordning for omvendt betalingspligt (herefter »praksis med hensyn til berigtigelse og opkrævning«).

Om præklusionsfristen

39 Det skal indledningsvis bemærkes, at en afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er momsbetalingspligtig, kan påberåbe sig fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a) (jf. dom af 1.4.2004, sag C-90/02, Bockemühl, Sml. I, s. 3303, præmis 37). Det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, samt Bockemühl-dommen, præmis 38).

40 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at fradragsretten umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15-17, dommen i sagen Ghent Coal Terminal, præmis 15, i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 43, og i Bockemühl-sagen, præmis 38).

41 Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 18, stk. 2, at fradragsretten i princippet udøves »i samme periode«, som denne ret er opstået.

42 En afgiftspligtig person kan ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 3, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået. I dette tilfælde er hans fradragsret imidlertid undergivet visse betingelser og fremgangsmåder, som fastsættes af medlemsstaterne.

43 Det følger heraf, at medlemsstaterne kan kræve, at fradragsretten enten udøves i den periode, hvor retten er opstået, eller i en længere periode med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i deres nationale lovgivninger.

44 Muligheden for at udøve fradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville desuden være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes.

45 Følgelig kan det argument, hvorefter fradragsretten ikke kan undergives nogen præklusionsfrist, ikke tiltrædes.

46 Det skal tilføjes, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet han fortaber fradragsretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat i sjette direktiv, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse uden forskel på den fradragsret, der er baseret på national ret, og den fradragsret, er baseret på fællesskabsretten (ækvivalensprincippet, jf. i denne retning dom af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 39, og af 10.9.2002, sag C-216/99, Prisco og CASER, Sml. I, s. 6761, præmis 67), dels at fristen ikke kan gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet, jf. dom af 11.10.2007, sag C-241/06, Lämmerzahl, Sml. I, s. 8415, præmis 52, og af 27.2.2003, sag C-327/00, Santex, Sml. I, s. 1877, præmis 55).

47 Hvad angår ækvivalensprincippet fremgår det ikke af sagsakterne og er i øvrigt heller ikke blevet gjort gældende for Domstolen, at præklusionsfristen i artikel 19, stk. 1, i DPR nr. 633/72 ikke skulle være i overensstemmelse med dette princip.

48 Hvad angår effektivitetsprincippet skal det understreges, at en præklusionsfrist på to år som den, der er genstand for hovedsagen, ikke i sig selv kan gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, idet sjette direktivs artikel 18, stk. 2, gør det muligt for medlemsstaterne at kræve, at den afgiftspligtige person udøver sin fradragsret i samme periode som denne ret opstod.

49 Det skal ligeledes undersøges, om denne konklusion ændres af den omstændighed, at afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med national lovgivning har en længere frist til at opkræve moms end den frist, der er indrømmet afgiftspligtige personer til at kræve fradrag herfor.

50 I denne henseende skal det understreges, at afgiftsmyndigheden først tidligst råder over de oplysninger, som er nødvendige for fastsættelsen af det forfaldne afgiftsbeløb

og fradragsbeløbene, på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige persons afgiftsangivelse er indgået til myndigheden. Såfremt der foreligger unøjagtigheder eller mangler i angivelsen, er det kun fra dette tidspunkt, at afgiftsmyndighederne kan berigtige angivelsen og i givet fald påbegynde opkrævningen af den ubetalte afgift (jf. i denne retning dom af 19.11.1998, sag C-85/97, SFI, Sml. I, 7447, præmis 32).

51 Afgiftsmyndighedernes situation kan således ikke sammenlignes med situationen for en afgiftspligtig person (SFI-dommen, præmis 32). Som Domstolen allerede har fastslået, kan den omstændighed, at en præklusionsfrist over for afgiftsmyndighederne først begynder at løbe på et senere tidspunkt end den præklusionsfrist, der gælder for den afgiftspligtige persons udøvelse af sin fradragsret, ikke gribe ind i lighedsprincippet (f. i denne retning SFI-dommen, præmis 33).

52 En præklusionsfrist som den, der er tale om i hovedsagen, gør det ikke umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten, blot fordi afgiftsmyndigheden med hensyn til opkrævningen af den ubetalte moms råder over en længere frist end den, der er tillagt den afgiftspligtige person med henblik på udøvelsen af en sådan ret.

53 Denne konklusion gælder også, når, således som det er tilfældet i hovedsagerne, der er tale om anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt. Sjette direktivs artikel 18, stk. 2 og 3, finder ligeledes anvendelse på en sådan ordning. Dette fremgår klart af ordlyden af disse bestemmelser, som begge udtrykkeligt henviser til stk. 1 i samme artikel, som i litra d) omhandler tilfældet med omvendt betalingspligt.

54 I lyset af det ovenstående skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, artikel 18, stk. 2 og 3, og artikel 21, stk. 1, litra b), ikke er til hinder for nationale bestemmelser, der indfører en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten som den, der er genstand for hovedsagen, for så vidt som ækvivalensprincippet

og effektivitetsprincippet er iagttaget. Effektivitetsprincippet er ikke tilsidesat, blot fordi afgiftsmyndigheden med hensyn til opkrævningen af den ubetalte moms råder over en længere frist end den, der er tillagt de afgiftspligtige personer med henblik på udøvelsen af deres fradragsret.

Om praksis med hensyn til berigtigelse og opkrævning

55 Domstolen skal herefter tage stilling til spørgsmålet, om sjette direktiv er til hinder for en praksis med hensyn til berigtigelse og opkrævning, som sanktionerer en regnskabsfejl, der som beskrevet i denne doms præmis 36 består i, at de omhandlede transaktioner ved en fejl udelukkende er blevet registreret i købsregistret uden angivelse af moms, hvilket ligeledes har gjort, at Ecotrades momsangivelser er behæftet med samme fejl, ved at nægte adgang til fradragsret ved anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.

56 Det skal i denne henseende præciseres, at i overensstemmelse med ordningen for omvendt afgiftspligt, der er indført ved sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), var Ecotrade som aftager af tjenesteydelser, der blev leveret af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, pligtig at betale moms af de gennemførte transaktioner, nemlig indgående moms, samtidig med at selskabet i princippet kunne fradrage nøjagtigt samme beløb, således at der ikke opstod nogen skyld over for statskassen.

57 Når denne ordning for omvendt afgiftspligt finder anvendelse, således som det er tilfældet i hovedsagerne, giver sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), imidlertid medlemsstaterne ret til at fastsætte de formaliteter, som en afgiftspligtig person skal opfylde for at kunne udøve sin fradragsret.

58 Det følger af anvendelsen af en sådan formalitet, der er indført i italiensk ret i medfør af navnlig artikel 47, stk. 1, i lovdekret nr. 331/93, at Ecotrade burde have faktureret sig selv for de tjenesteydelser, selskabet modtog, og have registreret denne faktura samt den faktura, der er udstedt af leverandøren af de pågældende tjenesteydelser, særskilt i fakturaregistret samt i købsregistret, således at der opstod en momskredit svarende nøjagtig til det skyldige momsbeløb.

59 Sjette direktivs artikel 22, stk. 2 og 4, bestemmer desuden, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed, og afgive en angivelse, som skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages. For at sikre, at alle afgiftspligtige personer opfylder disse forpligtelser bestemmer artikel 22, stk. 7, at medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik herpå, herunder i tilfælde med omvendt betalingspligt.

60 Det følger heraf, at der i hovedsagerne er tale om, at Ecotrade har tilsidesat dels de forpligtelser, der påhviler selskabet i kraft af de formaliteter, der er fastsat i national lovgivning i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), dels de regnskabs- og angivelsesforpligtelser, der følger af henholdsvis direktivets artikel 22, stk. 2 og 4 (herefter »tilsidesættelse af regnskabsforpligtelserne«).

61 Det skal herefter undersøges, om en sådan tilsidesættelse gyldigt kan sanktioneres med at nægte adgang til fradrag ved anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt.

62 For så vidt angår de forpligtelser, der udspringer af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), er det korrekt, at denne bestemmelse giver medlemsstaterne ret til at

fastsætte formaliteterne vedrørende udøvelsen af fradragsretten i tilfælde af omvendt betalingspligt, men den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af disse formaliteter kan imidlertid ikke fratage ham fradragsretten.

63 Da det er ubestrideligt, at ordningen for omvendt betalingspligt fandt anvendelse på hovedsagerne, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. analogt dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 31).

64 Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager af den omhandlede tjenesteydelse, er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. Bockemühl-dommen, præmis 51)

65 Det forholder sig på samme måde med hensyn til sjette direktivs artikel 22, stk. 7 og 8, hvorefter medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på, at den afgiftspligtige person opfylder sin forpligtelse til angivelse og betaling, eller fastsætter andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

66 Selv om disse bestemmelser gør det muligt for medlemsstaterne at træffe visse foranstaltninger, må de imidlertid ikke gå videre end hvad der er nødvendigt for at sikre de i foregående præmis nævnte formål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen

på området (jf. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47, samt dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 52).

67 En praksis med berigtigelse og opkrævning som den, der er genstand for hovedsagen, hvorefter den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af forpligtelserne vedrørende regnskab og angivelse sanktioneres med nægtelse af adgang til fradrag, går imidlertid klart videre end nødvendigt for at opnå formålet med at sikre den korrekte anvendelse af disse forpligtelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 22, stk. 7, eftersom fællesskabsretten ikke forhindrer medlemsstaterne i efter omstændighederne at pålægge en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed for at sanktionere den manglende iagttagelse af disse forpligtelser.

68 Denne praksis går ligeledes videre end nødvendigt for at sikre korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig som omhandlet i sjette direktivs artikel 22, stk. 8, fordi den endog kan medføre, at fradragsretten fortabes, hvis afgiftsmyndighedens berigtigelse af angivelsen først påbegyndes efter udløbet af den præklusionsfrist, der gælder for den afgiftspligtige persons udøvelse af fradragsretten (jf. analogt dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 53 og 54).

69 En sådan praksis med berigtigelse og opkrævning kan heller ikke begrundes med henvisning til sjette direktivs artikel 17, stk. 6 og 7. Disse to bestemmelser finder nemlig ikke anvendelse på en situation som den, der foreligger i hovedsagerne, fordi de regulerer spørgsmålet om selve eksistensen af fradragsretten og ikke spørgsmålet om betingelserne for dens udøvelse. Videre finder stk. 6 alene anvendelse på udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, og det er ubestridt, at der ikke er tale om sådanne udgifter i hovedsagen. Hvad angår medlemsstaternes mulighed i medfør af stk. 7 er det tilstrækkeligt at understrege, at de sidstnævnte først kan påberåbe sig

den efter først at have gjort brug af samrådet som omhandlet i direktivets artikel 29 (jf. i denne retning dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 61-63, og af 14.9.2006, sag C-228/05, Stradasfalti, Sml. I, s. 8391, præmis 29, hvilket ifølge sagsakterne ikke er tilfældet for Den Italienske Republik).

70 Det fremgår i øvrigt ikke af forelæggelsesafgørelsen, og det er desuden heller ikke blevet gjort gældende for Domstolen, at tilsidesættelse af regnskabsforpligtelserne var udtryk for ond tro eller svig fra Ecotrades side.

71 Under alle omstændigheder er spørgsmålet om den afgiftspligtige persons gode tro kun relevant for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, for så vidt som der på grund af denne afgiftspligtige persons adfærd er risiko for, at den pågældende medlemsstat mister skatte- og afgiftsindtægter (jf. i denne retning Collée-dommen, præmis 35 og 36). Tilsidesættelse af regnskabsforpligtelser som den, der er tale om i hovedsagen, kan imidlertid ikke anses for at medføre en risiko for mistede skatte- og afgiftsindtægter, fordi der, således som det er anført i denne doms præmis 56, inden for rammerne af anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt ikke i princippet opstår nogen skyld i forhold til statskassen. Af disse grunde kan en sådan tilsidesættelse heller ikke ligestilles med momssvig eller misbrug af fællesskabsbestemmelserne, fordi tilsidesættelsen ikke er udført for at opnå en uberettiget afgiftsfordel (jf. i denne retning Collée-dommen, præmis 39).

72 Den forelæggende rets spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), og artikel 22 er til hinder for en praksis med hensyn til berigtigelse af angivelser og momsopkrævning, som sanktionerer en tilsidesættelse — som den, der er tale om i hovedsagerne — af dels de forpligtelser, der følger af de formaliteter, der er fastsat i national lovgivning i overensstemmelse med artikel 18, stk. 1,

litra d), dels de regnskabs- og angivelsesforpligtelser, der følger af henholdsvis direktivets artikel 22, stk. 2 og 4, ved at nægte adgang til fradragsret ved anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.

73 Henset til besvarelsen i denne doms præmis 54, er det ufornødent at tage stilling til den cypriotiske regerings forslag om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger.

Sagsomkostningerne

74 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Artikel 17, artikel 18, stk. 2 og 3, og artikel 21, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er ikke til hinder for nationale bestemmelser, der indfører en præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten som den, der er genstand for hovedsagen, for så vidt som ækvivalensprincippet og**

effektivitetsprincippet er iagttaget. Effektivitetsprincippet er ikke tilsidesat, blot fordi afgiftsmyndigheden med hensyn til opkrævningen af den ubetalte merværdiafgift råder over en længere frist end den, der er tillagt de afgiftspligtige personer med henblik på udøvelsen af deres fradragsret.

2) **Artikel 18, stk. 1, litra d), og artikel 22 i sjette direktiv 77/388 er imidlertid til hinder for en praksis med hensyn til berigtigelse af angivelser og opkrævning af merværdiafgift, som sanktionerer en tilsidesættelse — som den, der er tale om i hovedsagerne — af dels de forpligtelser, der følger af de formaliteter, der er fastsat i national lovgivning i overensstemmelse med artikel 18, stk. 1, litra d), dels de regnskabs- og angivelsesforpligtelser, der følger af henholdsvis direktivets artikel 22, stk. 2 og 4, ved at nægte adgang til fradragsret ved anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.**

Underskrifter