

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

17. juli 2014 (*)

»Præjudiciel ? merværdiafgift ? sjette direktiv 77/388/EØF ? direktiv 2006/112/EF ? fritagelse ved indførsel af goder, der er bestemt til at skulle henføres under en anden oplagsprocedure end toldoplagsproceduren ? forpligtelse til fysisk at anbringe varerne på oplaget ? manglende overholdelse ? pligt til at betale moms, selv om denne allerede er blevet betalt ved brug af ordningen for omvendt betalingspligt«

I sag C-272/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italien) ved afgørelse af 25. maj 2012, indgået til Domstolen den 21. maj 2013, i sagen:

Equoland Soc. coop. arl

mod

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Borg Barthet, og dommerne E. Levits og F. Biltgen (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. april 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Equoland Soc. coop. arl ved avvocati M. Turci, R. Vianello og D. D'Alauro
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio
- den spanske regering ved M.J. García-Valdecasas Dorrego og L. Banciella Rodríguez-Miñón, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Recchia og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 16 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 2006/18/EF af 14. februar 2006 (EFT L 51, s. 12, herefter »sjette direktiv«), og artikel 154 og 157 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er fremsat under en sag mellem Equoland Soc. coop. arl (herefter »Equoland«) og Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (det italienske toldvæsen – toldkontoret i Livorno, herefter »Ufficio«) angående sidstnævntes afgørelse, der pålagde Equoland at betale merværdiafgift (herefter »moms«) ved indførsel af varer, der ikke fysisk var overgået til et afgiftsoplag, selv om Equoland allerede havde betalt denne afgift ved brug af ordningen for omvendt betalingspligt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 10, stk. 3, bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Henføres goder straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger.

Skal der for de indførte goder svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil imidlertid afgiftspligten indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter.

Skal der for de indførte goder ikke svares nogen af disse fællesskabsafgifter, anvender medlemsstaterne de gældende toldbestemmelser ved fastlæggelse af afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.«

4 Sjette direktivs artikel 16, stk. 1, som affattet ved direktivets artikel 28c (herefter »sjette direktivs artikel 16, stk. 1«) bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse for merværdiafgift under forudsætning af, at de ikke foretages med henblik på den endelige anvendelse og/eller det endelige forbrug samt af, at det [moms]beløb, der forfalder, når goderne forlader de i punkt A-E opregnede procedurer eller ordninger, svarer til det afgiftsbeløb, der ville have været skyldigt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet:

A. indførsel af goder, der er bestemt til at skulle henføres under en anden oplagringsprocedure end toldoplagsproceduren

B. levering af goder, der er bestemt til at skulle:

a) toldbehandles og i givet fald opbevares midlertidigt

b) anbringes i en frizone eller på et frilager

c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[...]

e) henføres i indlandet under en anden oplagsprocedure end toldoplagsproceduren.

Ved anvendelsen af denne artikel betragtes som oplag, der ikke er toldoplæg, oplæg:

– beregnet til punktafgiftspligtige varer, dvs. de steder, der i henhold til artikel 4, litra b), i [Rådets] direktiv 92/12/EØF [af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1)] betegnes som afgiftsoplæg

– beregnet til andre varer end punktafgiftspligtige varer, dvs. de steder, der defineres som sådanne af medlemsstaterne. Medlemsstaterne tillader imidlertid ikke anvendelse af en anden oplagsprocedure end toldoplagsproceduren, når goderne er beregnet til levering i detaillerede.

[...]«

5 Sjettes direktivs artikel 17, som affattet ved direktivets artikel 28f, fastsætter:

»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:

[...]

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

[...]«

6 I overensstemmelse med artikel 4, litra b), i direktiv 92/12 forstås ved afgiftsoplæg »ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspension af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende«.

Italiensk ret

7 Lovdekret nr. 331 af 30. august 1993 om tilnærmelse af afgifts- og momsbestemmelserne for mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og tobaksvarer til de ved EØF-direktivet indførte bestemmelser, om ændringer som følge af denne tilnærmelse og om bestemmelserne vedrørende ordningen for godkendte skatterådgivningscentre, skattetilbagebetalingsprocedurer, udelukkelse af ILOR (Imposta Locale sui Redditi) (lokal indkomstskat) for virksomhedsindkomst op til et beløb svarende til de direkte erhvervsmæssige udgifter, indførelse af en ekstraordinær forbrugsafgift på visse goder for året 1993 og andre skatte- og afgiftsbestemmelser (GURI nr. 203 af 30.8.1993) bestemmer i artikel 50a, stk. 4:

»Følgende transaktioner kan udføres, uden at der skal erlægges betaling i form af [moms]:

[...]

b) overgang til fri omsætning af tredjelandsvarer, der er bestemt til anbringelse på afgiftsoplag efter forudgående passende sikkerhedsstillelse vedrørende afgiften. Fra kravet om sikkerhedsstillelse er undtaget autoriserede operatører som omhandlet i artikel 14a i [...] forordning (EØF) nr. 2454/93 [...] og operatører, der er fritaget som omhandlet i artikel 90 i den konsoliderede lov om bestemmelser på toldområdet, der er indeholdt i dekret fra republikkens præsident nr. 43 af 23. januar 1973.«

8 Lovdekret nr. 471 af 18. december 1997 om reform af administrative skatte- og afgiftssanktioner på området for direkte skatter, merværdiafgift og skatte- og afgiftsopkrævning i overensstemmelse med artikel 3, stk. 133, litra q), i lov nr. 662 af 23. december 1996 (almindeligt tillæg til GURI nr. 5 af 8.1.1998, herefter »lovdekret nr. 471/97«) bestemmer i artikel 13:

»1. Enhver, der ikke inden for den fastsatte frist betaler eller kun delvist betaler acontobeløb, rater, udligningsbeløb eller den skattesaldo, som følger af angivelsen, i de nævnte tilfælde fratrukket rate- og acontobeløb, selv om de ikke er blevet betalt, pålægges en administrativ bøde, der andrager 30% af hvert ubetalt beløb, selv når det, efter en berigtigelse af materielle fejl eller fejlberegninger, der er konstateret ved kontrollen af årsangivelsen, fremgår, at skatten er større, eller at det fradragsberettigede overskud er mindre. Såfremt tilgodehavender, for hvilke der er stillet fuld garanti i form af en lovbestemt eller en af skatteforvaltningen anerkendt tinglig eller personlig sikkerhed, betales mindre end 15 dage for sent, bliver den i første punktum nævnte bøde, som supplement til bestemmelserne i artikel 13, stk. 1, litra a), i lovdekret nr. 472 af 18. december 1997, yderligere nedsat til et beløb svarende til en femtededel for hver dags forsinkelse. Den samme bøde finder anvendelse i tilfælde af betaling af den forhøjede afgift i henhold til artikel 36a og 36b i dekret fra republikkens præsident nr. 600 af 29. september 1973 og artikel 54 i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972.

2. Foruden på de i registret optagne skatter finder bøden anvendelse på alle tilfælde af manglende betaling af en skat eller en del heraf inden for den fastsatte frist.

3. Bøderne omhandlet i denne artikel finder ikke anvendelse, når betalingen er foretaget i behørig tid til et andet kontor eller en anden koncessionshaver end det eller den kompetente.«

Hovedsagens faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

9 På baggrund af forelæggelsesafgørelsen og de indlæg, der er indleveret af Equoland, den italienske og den spanske regering og af Europa-Kommissionen, kan de faktiske omstændigheder i hovedsagen sammenfattes som følger.

10 I løbet af juni 2006 indførte Equoland et parti varer fra et tredjeland via Ufficio. På toldangivelsen var det anført, at varerne i momsmæssig henseende var bestemt til et afgiftsoplag. Derfor blev der ikke afkrævet betaling af moms ved indførsel på det tidspunkt, hvor denne transaktion blev foretaget.

11 Dagen efter indførslen indskrev administratoren af det oplag, som varerne var bestemt til, de pågældende varer i registret over oplagrede varer. Det viste sig imidlertid, at varerne aldrig fysisk blev anbragt på oplaget, men udelukkende indgik til oplaget virtuelt, dvs. ved, at de blev indskrevet i registret. Varerne blev herefter straks taget ud af ordningen for afgiftsoplag, og momsen blev betalt i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, som Equoland foranstaltede anvendt.

12 Eftersom varerne ikke fysisk var blevet anbragt på afgiftsoplaget, var betingelserne for at

udskyde betalingen af momsen ved indførsel ifølge Ufficio ikke overholdt. Som følge heraf fandt Ufficio, at Equoland ikke havde betalt den skyldige moms, og krævede i medfør af artikel 13 i lovdekret nr. 471/97 betaling af moms ved indførsel forhøjet med en bøde på 30% af dette momsbeløb.

13 Equoland indbragte denne afgørelse for Commissione tributaria provinciale di Livorno, idet selskabet gjorde gældende, at det ved brug af ordningen for omvendt betalingspligt havde berigtiget sin situation med hensyn til momsen ved indførsel ved at betale den nævnte moms til Agenzia delle Entrate (kontoret for skatte- og afgiftsindbetalinger) i stedet for at betale den til Ufficio. Derfor fandt artikel 13 i lovdekret nr. 471/97 ikke anvendelse på en situation som den, der forelå i hovedsagen.

14 Da Equoland ikke fik medhold, appellerede selskabet Commissione tributaria provinciale di Livornos afgørelse til Commissione tributaria regionale per la Toscana, idet selskabet gentog sit synspunkt om, at den berigtigede momsansættelse alene skyldtes det forhold, at de indførte varer ikke var blevet anbragt »fysisk« på afgiftsoplaget, uden at der dermed var tale om momsunddragelse, eftersom Equoland ved overgangen til fri omsætning havde foretaget selvfakturering af købet af de indførte varer og havde betalt den således berigtigede moms. Desuden har Equoland anført, at en »virtuel« anbringelse af varerne på afgiftsoplaget er lovligt i mange medlemsstater.

15 Ufficio har for det første gjort gældende, at betingelsen for at anvende bestemmelsen om afgiftsoplag, som udsætter forpligtelsen til at betale moms på indførselstidspunktet, og som gør det muligt blot at foretage afregning i forbindelse med den periodiske indberetning, er, at varerne »fysisk« bliver anbragt på et sådant oplag. De nationale bestemmelser er således klare og kræver, at de pågældende varer anbringes »fysisk« på afgiftslageret, fordi den udskudte momsbetaling alene er sikret ved tilstedeværelsen af disse varer på et forskriftsmæssigt godkendt afgiftsoplag.

16 Endvidere kan princippet om momsens neutralitet, som udelukkende vedrører denne afgifts økonomiske indvirkninger på forbrugerne, ikke påberåbes til støtte for ikke at overholde forpligtelsen til at erlægge afgiften på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. I den foreliggende sag indtrådte afgiftspligten ved varernes indførsel.

17 Endelig skal moms på indførslen af varer, da det er en afgift forbundet med overskridelse af grænsen, beregnes og inddrives af toldmyndighederne og i det foreliggende tilfælde af Ufficio, hvilket i øvrigt vil sikre en rettidig indbetaling af Den Europæiske Unions andel.

18 Den forelæggende ret, der skal behandle sagen, har anført, at konsekvensen af den af Ufficio forfægtede fortolkning vil være, at momsen skal betales to gange som følge af manglende overholdelse af en forpligtelse, der må anses for kun at være ren formel. Misligholdelsen af en sådan forpligtelse ville kunne sanktioneres selvstændigt, hvis den fysiske anbringelse af varerne i oplaget blev anset for at være obligatorisk, men da der ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion, bør misligholdelsen ikke give anledning til, at varerne pålægges moms.

19 Commissione tributaria regionale per la Toscana har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er anbringelsen af indførte goder i henhold til en anden opbevaringsmetode end et toldoplag, dvs. et afgiftsoplag, i overensstemmelse med [sjette direktivs] artikel 16 [...] og artikel 154 og 157 i [momsdirektivet] tilstrækkelig til, at der kan indrømmes fritagelse for momsbetaling ved indførsel, også selv om denne såkaldte »anbringelse« kun sker rent formelt på papir og ikke fysisk?

2) Er sjette direktiv [...] og [momsdirektivet] til hinder for en praksis, hvorved en medlemsstat opkræver moms ved indførsel, på trods af, at denne afgift – fejlagtigt eller ukorrekt – er betalt i henhold til [ordningen for omvendt betalingspligt] ved udstedelse af en selv faktura og samtidig registrering i overensstemmelse hermed i registret over salg og køb?

3) Indebærer medlemsstatens krav om betaling af moms, der allerede er betalt i henhold til [ordningen for omvendt betalingspligt] ved udstedelse af en selv faktura og en samtidig registrering i registret over køb og salg, en krænkelse af princippet om afgiftsneutralitet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

20 Som det fremgår af sagsakterne for Domstolen, fandt den i hovedsagen omhandlede vareindførsel sted i løbet af juni 2006, og derfor finder direktiv 2006/112, der trådte i kraft den 1. januar 2007, ikke anvendelse ratione temporis på tvisten i hovedsagen.

21 Anmodningen om præjudiciel afgørelse skal dermed forstås således, at den alene vedrører fortolkningen af sjette direktiv.

Om det første spørgsmål

22 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 16, stk. 1, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der gør den i denne lovgivning fastsatte fritagelse for betaling af moms ved indførsel betinget af, at de varer, der er indført, og som i momsmæssig henseende er bestemt til et afgiftsoplag, fysisk anbringes på afgiftsoplaget.

23 I denne forbindelse bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 16, stk. 1, skal fortolkes strengt, da den er en undtagelsesbestemmelse til princippet i samme direktivs artikel 10, stk. 3, hvorefter momspligten indtræder, og momsen ved indførsel forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres.

24 Dernæst har EU-lovgiver betinget medlemsstaternes anvendelse af deres mulighed i medfør af sjette direktivs artikel 16, stk. 1, af, at to materielle betingelser er opfyldt, nemlig dels at den vare, hvis indførsel skal momsfritages, ikke er bestemt til endelig anvendelse eller forbrug, dels at det momsbeløb, der forfalder, når varen forlader den ordning, den er blevet undergivet, svarer til det momsbeløb, der ville have været skyldigt, hvis hver enkelt af disse transaktioner havde været beskattet i indlandet.

25 Endelig kan medlemsstaterne i medfør af denne mulighed, de således er tillagt, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at indrømme fritagelse som fastsat i sjette direktivs artikel 16, stk. 1.

26 Under disse omstændigheder, og i mangel af andre angivelser i sjette direktiv i denne henseende, tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de formaliteter, som den afgiftspligtige person skal overholde for at opnå fritagelse for momsbetaling i medfør af nævnte bestemmelse.

27 Det må imidlertid tilføjes, at medlemsstaterne, når de udøver deres anerkendte beføjelser, skal iagttage EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed proportionalitetsprincippet (jf. dom R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

28 I det foreliggende tilfælde har den italienske lovgiver, som det fremgår af

forelæggelsesafgørelsen, fastsat, at den afgiftspligtige person er forpligtet til fysisk at anbringe den indførte vare på afgiftsoplaget for at blive fritaget for at betale moms ved indførslen, idet varens fysiske tilstedeværelse anses for en garanti for, at afgiften senere kan opkræves.

29 Det må konstateres, at en sådan forpligtelse uanset dens karakter af formkrav kan gøre det muligt effektivt at nå de ønskede mål, nemlig at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå momssvig, ligesom den ikke som sådan går videre end det, der er nødvendigt for at opnå disse mål.

30 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 16, stk. 1, skal fortolkes således, den ikke er til hinder for en national lovgivning, der gør den i denne lovgivning fastsatte fritagelse for betaling af moms ved indførsel betinget af, at de varer, der er indført, og som i momsmæssig henseende er bestemt til et afgiftsoplag, fysisk anbringes på afgiftsoplaget.

Om det andet og det tredje spørgsmål

31 Den forelæggende ret ønsker med det andet og det tredje spørgsmål, som behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at det i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken en medlemsstat kræver betaling af moms ved indførsel, selv om momsen allerede er blevet berigtiget i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt ved udstedelse af en selvfaktura og en registrering i registret over den afgiftspligtige persons køb og salg.

32 Herved bemærkes, at når medlemsstaterne med henblik på at udøve de beføjelser, de er tildelt i medfør af sjette direktivs artikel 16, stk. 1, vedtager foranstaltninger, som f.eks. den foreliggende forpligtelse til fysisk at anbringe de indførte varer på afgiftsoplaget, er de også beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige, så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af sanktionerne på området (jf. i denne retning dom R?dlihs, EU:C:2012:497, præmis 44).

33 Medlemsstaterne kan således retmæssigt foreskrive passende sanktioner i deres respektive nationale lovgivninger, som tilsigter at straffe manglende overholdelse af forpligtelsen til fysisk at anbringe indførte varer på afgiftsoplaget, for at sikre en korrekt opkrævning af momsen ved indførsel og for at undgå svig.

34 Sådanne sanktioner må imidlertid ikke gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. i denne retning domme Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 65-67, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 67, og R?dlihs, EU:C:2012:497, præmis 47).

35 Ved bedømmelsen af, om en sådan sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionsbeløbet tages i betragtning.

36 Hvad for det første angår overtrædelsens karakter og grovhed bemærkes dels, at forpligtelsen til fysisk at anbringe den indførte vare på afgiftsoplaget er et formkrav, således som det allerede er fastslået i denne doms præmis 29.

37 Dels bemærkes, at den manglende overholdelse af denne forpligtelse, således som den forelæggende ret har understreget, ikke, i hvert fald ikke i hovedsagen, har haft den konsekvens, at momsen ved indførsel ikke er blevet betalt, eftersom momsen er blevet berigtiget i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, som den afgiftspligtige har foranstaltet anvendt.

38 Det kan ganske vist hævdes, at eftersom den indførte vare ikke fysisk blev anbragt på afgiftsoplaget, forfaldt momsen på indførselstidspunktet, hvorfor betalingen ved brug af ordningen for omvendt betalingspligt udgør en for sen betaling af momsen.

39 Som det fremgår af Domstolens faste praksis, udgør en for sen betaling af momsen, hvis der ikke foreligger forsøg på svig, eller det offentlige ikke har lidt tab, udelukkende en overtrædelse af formkrav, der ikke kan drage den afgiftspligtige persons fradragsret i tvivl. En sådan for sen betaling af momsen kan under alle omstændigheder ikke i sig selv sidestilles med svig, hvilket forudsætter, dels at den omhandlede transaktion – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, er overholdt – indebærer opnåelsen af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, dels at det af en samlet række objektive omstændigheder fremgår, at hovedformålet med den omhandlede transaktion er opnåelsen af en afgiftsfordel (jf. i denne retning domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75, og EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, præmis 74).

40 Hvad for det andet angår fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionsbeløbet må det for det første konstateres, at kravet om, at den afgiftspligtige person foruden en forhøjelse med 30% på ny skal betale momsen ved indførsel, uden at der tages hensyn til den betaling, der allerede er foretaget, reelt svarer til at fratage den afgiftspligtige person fradragsretten. At opkræve dobbelt moms for en og samme transaktion samtidig med, at der kun indrømmes én fradragsmulighed, pålægger den afgiftspligtige person afholdelsen af den resterende moms.

41 I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke – uden at det er fornødent at undersøge, om denne del af sanktionen er forenelig med proportionalitetsprincippet – dels at Domstolen gentagne gange har fastslået, at henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i det fælles momssystem, der har til formål at sikre, at denne afgift er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, hvilket forudsætter, at den afgiftspligtige person har mulighed for at fradrage den moms, han skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, er en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag, ikke i overensstemmelse med sjette direktiv i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (jf. i denne retning domme Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 23 og 24, og EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, præmis 68 og 70).

42 Dels fremgår det af Domstolens praksis, at sjette direktivs ordning for omvendt betalingspligt, i modsætning til hvad den italienske regering har anført under retsmødet, bl.a. hjælper til at modvirke momssvig og momsunddragelse for en række transaktionstypers vedkommende (jf. dom Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, præmis 34).

43 For så vidt som der ifølge den forelæggende ret ikke er tale om svig eller forsøg på svig i hovedsagen, kan den del af sanktionen, der består i at kræve fornyet betaling af den allerede betalte moms, men uden at denne anden betaling giver ret til fradrag, ikke anses for at være i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet.

44 Hvad dernæst angår den del af sanktionen, der består i en forhøjelse af afgiften med en fast procentdel, er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen allerede har fastslået, at en sådan fremgangsmåde for fastsættelsen af sanktionsbeløbet – uden at der er en mulighed for at

graduere dette – kan gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig (jf. i denne retning dom R?dlihs, EU:C:2012:497, præmis 45 og 50- 52).

45 Henset til størrelsen af den procentdel, der forhøjes med i henhold til den nationale lovgivning, og til, at det ikke er muligt at tilpasse denne til de specifikke omstændigheder i hver konkrete sag, er det i det foreliggende tilfælde ikke udelukket, at denne fremgangsmåde for fastsættelsen af sanktionsbeløbet, og dermed den del, der svarer hertil, kan være uforholdsmæssig (jf. dom R?dlihs, EU:C:2012:497, præmis 52).

46 Endelig skal det tilføjes, at betaling af morarenter i henhold til Domstolens praksis kan udgøre en passende sanktion for en overtrædelse af et formkrav, så længe den ikke går videre end nødvendigt for at opnå de ønskede formål, der består i at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig (jf. dom EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, præmis 75).

47 Hvis det samlede rentebeløb, der pålægges den afgiftspligtige person, er lig med størrelsen af den fradragsberettigede afgift, hvilket svarer til at fratage den afgiftspligtige person fradragsretten, skal en sådan sanktion dog anses for uforholdsmæssig.

48 Under alle omstændigheder påhviler det alene den forelæggende ret at foretage den endelige vurdering af, om den i hovedsagen omhandlede sanktion er forholdsmæssig.

49 Henset til de ovenfor anførte betragtninger skal det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken en medlemsstat kræver betaling af moms ved indførsel, selv om momsen allerede er blevet berigtiget i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt ved udstedelse af en selv faktura og en registrering i registret over den afgiftspligtige persons køb og salg.

Sagens omkostninger

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

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

1) Artikel 16, 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, som ændret ved Rådets direktiv 2006/18/EF af 14. februar 2006, som affattet ved sjette direktivs artikel 28c, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, der gør den i denne lovgivning fastsatte fritagelse for betaling af merværdiafgift ved indførsel betinget af, at de varer, der er indført, og som i merværdiafgiftsmæssig henseende er bestemt til et afgiftsoplag, fysisk anbringes på afgiftsoplaget.

2) **Sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/18, skal fortolkes således, at det i overensstemmelse med princippet om merværdiafgiftens neutralitet er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken en medlemsstat kræver betaling af merværdiafgift ved indførsel, selv om denne allerede er blevet berigtiget i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt ved udstedelse af en selvfaktura og en registrering i registret over den afgiftspligtige persons køb og salg.**

Underskrifter

* Processprog: italiensk.