Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A.M. COLLINS
fremsat den 28. september 2023[1]

Sag C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
mod
Agenzia delle Entrate

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol, Italien))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtig person – ikke-operativt selskab – afkræftelig formodning baseret på forholdet mellem værdien af økonomiske transaktioner og materielle anlægsaktiver – begrænsning af fradragsretten – princippet om momsens neutralitet – proportionalitet – retssikkerhed – berettigede forventninger«

I. Indledning

1. Er det foreneligt med Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[2] (herefter »momsdirektivet«), at en medlemsstat vedtager lovgivning, hvorefter et selskab, der er registreret som afgiftspligtig person, kan anses for ikke at være operativt, således at det, uden at det berører dets ret til at modregne den betalte overvæltede moms (herefter »indgående moms«) i den moms, der opkræves i forbindelse med dets udgående transaktioner (herefter »udgående moms«), fortaber retten til at overføre ethvert momstilgodehavende til en efterfølgende afgiftsperiode, hvis selskabet ikke opfylder en minimumstærskel for momspligtige udgående transaktioner i tre på hinanden følgende afgiftsår, medmindre det kan godtgøre, at det af objektive grunde ikke har været i stand til at opfylde denne tærskel?

[1] – Originalsprog: engelsk.
[2] – EUT 2006, L 347, s. 1.

II. National lovgivning

2. Artikel 30 i legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica af 23. december 1994 (lov nr. 724/1994 om foranstaltninger til rationalisering af de offentlige finanser) (herefter »lov nr. 724/1994«) [3] med overskriften »Skuffeselskaber. Vurdering af beviser«, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemte:

»1) Aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, interessentskaber og kommanditselskaber samt ikke-hjemmehørende selskaber og enheder af enhver art, der har fast driftssted på statens område, betragtes – medmindre der føres bevis for det modsatte – som ikke-operative selskaber, hvis det samlede beløb af indtægterne, forøgelsen af varebeholdningen og provenuerne – med undtagelse af ekstraordinære beløb – som fremgår af resultatopgørelsen, når en sådan er obligatorisk, er lavere end summen af de beløb, der fremkommer ved at beregne følgende procentsatser:

[…]

c) 15% af værdien af andre anlægsaktiver, herunder leasede.

[…]

4) Med hensyn til ikke-operative selskaber og enheder kan det overskydende beløb, som fremgår af angivelsen vedrørende merværdiafgiften, ikke være genstand for tilbagebetaling, godtgørelse […] eller overdragelse […]. Såfremt det ikke-operative selskab eller den ikke-operative enhed i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke foretager merværdiafgiftspligtige transaktioner til en værdi svarende til eller højere end det beløb, som opgøres ved anvendelsen af procentsatserne i stk. 1, kan det overskydende beløb ikke yderligere overføres med henblik på fradrag i skyldig moms vedrørende de følgende afgiftsperioder.

4a) Hvis der foreligger objektive forhold, som har gjort det umuligt at opnå de indtægter, den forøgelse af varebeholdningen, de provenuer og den indkomst, som er opgjort som fastsat i denne artikel, eller som ikke har gjort det muligt at foretage de i stk. 4 omhandlede merværdiafgiftspligtige transaktioner, kan det pågældende selskab anmode om at være undtaget fra ordningen mod skatteomgåelse

[…]«

III. Baggrunden for tvisten i hovedsagen, anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

3. Vigna Ottieri s.r.l. har siden 1996 investeret i produktionsfaciliteter, udstyr og et varemærke med henblik på at sælge vin, som det har produceret i Campania (Italien). I december 2005 udlejede Vigna Ottieri sine materielle og immaterielle aktiver til Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (herefter »Feudi«) mod et vederlag. På dette tidspunkt ejede Feudi 22,7% af Vigna Ottieri.

[3] – Gazzetta Ufficiale nr. 304 af 30.12.1994.

4. I 2007 indledte Kommissionen en traktatbrudsprocedure mod Italien, idet den anfægtede foreneligheden af artikel 30 i lov nr. 724/1994 med momsdirektivet[4]. Efter en skriftveksling afsluttede Kommissionen denne traktatbrudsprocedure i september 2010.

5. I december 2010 meddelte de italienske skattemyndigheder en skatte- og afgiftsansættelse til Vigna Ottieri. I denne afgiftsansættelse blev Vigna Ottieri behandlet som ikke-operativ i afgiftsåret 2008 med den begrundelse, at værdien af selskabets bogførte momspligtige udgående transaktioner var lavere end den tærskel, under hvilken selskaber i medfør af artikel 30 i lov nr. 724/1994 formodes at være ikke-operative[5]. De eneste indtægter, som Vigna Ottieri havde modtaget i dette afgiftsår, var tilsyneladende de gebyrer, som Feudi havde betalt til selskabet for brugen af dets varemærke, leje af dets udstyr og salg af noget brugt udstyr. Ved anvendelsen af de tærskler, der er fastsat i artikel 30 i lov nr. 724/1994, så skatte- og afgiftsmyndigheden bort fra disse indtægter, idet den tog udgangspunkt i, at de gebyrer, som Vigna Ottieri havde modtaget fra Feudi, hidrørte fra en overførsel af en virksomhedsgren og derfor ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde. Det fremgik også af skatte- og afgiftsansættelsen, at værdien af Vigna Ottieris udgående transaktioner ikke havde nået den gældende tærskel i tre på hinanden følgende afgiftsår. Skattemyndigheden gav således afslag på det momstilgodehavende, som Vigna Ottieri havde gjort gældende for 2009.

6. Vigna Ottieri anlagde sag med påstand om annullation af skatte- og afgiftsansættelsen. Selskabet gjorde gældende, at indtægterne fra udlejningen af dets aktiver oversteg de tærskler, der var fastsat i artikel 30 i lov nr. 724/1994. Desuden gjorde det gældende, at der ikke havde fundet overførsel af en virksomhedsgren sted, eftersom skattemyndigheden ikke havde bevist, at Feudi havde videreført en af Vigna Ottieri tidligere udført aktivitet. I april 2012 forkastede Commissione tributaria provinciale di Avellino (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Avellino, Italien) Vigna Ottieris annullationssøgsmål. Vigna Ottieri iværksatte appel til prøvelse af denne dom.

7. I september 2012 overtog Feudi ejerskabet af Vigna Ottieri.

8. I oktober 2013 forkastede Commissione tributaria regionale della Campania (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Campania, Italien) Vigna Ottieris appel. Denne ret fastslog, at ikke-operative selskaber ofte tillader tredjeparter, som regel deres aktionærer, at anvende deres aktiver på gunstige vilkår. Under sådanne omstændigheder kan ejeren af disse aktiver behandles som et ikke-operativt selskab. Retten fastslog ligeledes, at Vigna Ottieri ved at udleje sine aktiver til Feudi, herunder retten til at bruge dets varemærke, reelt havde overdraget en virksomhedsgren til Feudi, og at denne transaktion ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde.

9. I marts 2014 iværksatte Feudi kassationsappel ved Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol, Italien). Selskabet har gjort gældende, at retten til momsfradrag kun kan begrænses i de situationer, som udtrykkeligt er omhandlet i Rådets sjette direktiv[6]. I henhold til dette direktivs artikel 27 kan Rådet med enstemmighed give tilladelse til at indføre nationale

[4] – Traktatbrudsprocedure 2007/4392.

[5] – Dvs., at værdien af Vigna Ottieris momspligtige udgående transaktioner udgjorde mindre end 15% af værdien af selskabets aktiver.

[6] – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Med virkning fra den 1.1.2007 ophævede og erstattede momsdirektivet sjette direktiv.

foranstaltninger, som har til formål at undgå svig eller afgiftsunddragelse. Da der ikke forelå en sådan tilladelse, har Feudi gjort gældende, at artikel 30 i lov nr. 724/1994 var i strid med sjette direktiv.

10. Skattemyndigheden har gjort gældende, at den havde anvendt artikel 30 i lov nr. 724/1994 korrekt, som har til formål at forhindre juridiske personer, der formelt udøver økonomisk virksomhed, men som reelt ikke er operative, i at opnå skattefordele. Da Vigna Ottieri ikke var en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, var det med rette, at selskabet blev nægtet retten til momsfradrag.

11. Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) har anført, at artikel 30 i lov nr. 724/1994 har til formål at modvirke, at der oprettes ikke-operative selskaber alene med det formål at opnå fordelagtige skattemæssige betingelser for forvaltningen af deres aktionærers formue. Med henvisning til de gennemsnitlige koefficienter for lønsomheden af selskabers aktiver fastsætter artikel 30 i lov nr. 724/1994 tærskler, der gør det muligt at fastslå, hvornår et selskab er ikke-operativt. Formodningen om, at selskaber, der ikke når disse tærskler, ikke er operative, er baseret på en antagelse om, at der ikke foreligger egentlige aktiviteter, medmindre der samtidig foreligger en vis minimal kontinuitet i indtægterne. Et selskab kan afkræfte denne formodning ved at bevise, at objektive forhold har gjort det umuligt at opnå denne minimumsomsætning.

12. Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) har forklaret, at en afgiftspligtig person, der ikke er operativ, ikke har ret til at anmode om tilbagebetaling af den indberettede overskydende moms[7] eller ret til at anvende dette overskydende beløb i form af godtgørelse eller overdragelse til tredjemand. Den afgiftspligtige person har ret til at fradrage dette beløb i den skyldige moms vedrørende de følgende afgiftsperioder, men fortaber denne ret, hvis de minimumstærskler, hvortil der henvises i punkt 11 i dette forslag til afgørelse, ikke nås i tre på hinanden følgende afgiftsår. Retten til momsfradrag opstår, når en afgiftspligtig person leverer varer eller tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, som sidstnævnte anvender i tidligere led i forbindelse med sine afgiftspligtige udgående transaktioner. De nationale skattemyndigheder kan ikke pålægge yderligere betingelser. Det er i denne sammenhæng, at Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) er i tvivl om, hvorvidt det er muligt at ophæve kvalifikationen som afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, for et selskab, der ikke opfylder kriterierne i den i artikel 30 i lov nr. 724/1994 fastsatte test, fordi det ikke opfylder et bestemt kvantitativt kriterium i form af værdien af udgående momspligtige transaktioner, selv om begrundelserne for denne afvisning kan afkræftes.

13. Momsdirektivet anerkender også, at forebyggelse af svig, afgiftsunddragelse og misbrug er legitime mål. Fradragsretten kan nægtes, når den afgiftspligtige person under påskud af at udøve økonomisk virksomhed reelt søger at erhverve et gode i sin private formue, som kunne have været genstand for et fradrag, hvis det var blevet erhvervet som led i denne økonomiske virksomhed. Afgiftsmyndighederne kan imidlertid ikke fastlægge bevisregler, såsom en formodning om, at der foreligger misbrug eller svig i tilfælde af, at en investering opgives, som gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de afgiftspligtige personer at udøve deres ret til momsfradrag. Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) er således i tvivl om,

[7] – Begrebet »overskydende moms« finder anvendelse, når et selskab, der har foretaget flere indgående momspligtige transaktioner end momspligtige udgående transaktioner, ikke har mulighed for fuldt ud at modregne den moms, der er betalt af indgående transaktioner i den moms, der opkræves på udgående transaktioner i et givet afgiftsår.

hvorvidt formodningen i artikel 30 i lov nr. 724/1994 er forenelig med proportionalitetsprincippet, uagtet at Kommissionen som svar på et spørgsmål fra Europa-Parlamentet har svaret, at det er den [8].

14. Endelig er Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) i tvivl om, hvorvidt artikel 30 i lov nr. 724/1994 tilsidesætter retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. En afgiftspligtig person, der foretager en transaktion, vil være usikker på, om den kan give ret til fradrag eller tilbagebetaling af moms, da udøvelsen af disse rettigheder vil være betinget af, at den afgiftspligtige person oppebærer et bestemt indkomstniveau i et givet afgiftsår.

15. På denne baggrund har Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan artikel 9, stk. 1, i [momsdirektivet] fortolkes således, at kvalifikationen som afgiftspligtig person, og følgelig retten til fradrag eller tilbagebetaling af den betalte overvæltede moms, kan nægtes en person, som [i tre på hinanden følgende år] foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over, når den pågældende ikke [som begrundelse for denne omstændighed] kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er artikel 167 i [momsdirektivet] og de grundlæggende principper såsom princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet med hensyn til begrænsning af retten til momsfradrag da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?

3) Hvis det andet spørgsmål besvares benægtende, er de EU-retlige principper såsom retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan [godtgøre], at der foreligger objektive [grunde hertil]?«

16. Feudi, den italienske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse parter afgav mundtlige indlæg og besvarede Domstolens spørgsmål i retsmødet den 14. juni 2023.

[8] – Jf. Kommissionens svar af 30.11.2010 på parlamentarisk forespørgsel P-9064/2010 (EUT 2011, C 249 E, s. 1).

IV. Bedømmelse

A. Det første spørgsmål

17. Feudi har gjort gældende, at det første spørgsmål skal besvares benægtende. Kvalifikationen som afgiftspligtig person er en følge af udøvelsen af økonomisk virksomhed, uanset hvor lønsom den er, eller hvilken værdi dens udgående transaktioner har. Det følger af retspraksis, at den omstændighed, at et gode er egnet til en økonomisk udnyttelse, i almindelighed er tilstrækkeligt til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig oppebærer løbende indtægter af en vis varig karakter. Hvis et gode derimod kan anvendes til såvel erhvervsmæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse ved afgørelsen af, om det anvendes med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk er af en vis varig karakter[9]. Feudi har påpeget, at selskabets aktiver i form af installationer, udstyr og et varemærke kun kan anvendes med henblik på salg af vin. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er således til hinder for anvendelsen af en formodning med henvisning til værdien af momspligtige udgående transaktioner.

18. Den italienske regering har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der har til formål at forhindre misbrug af selskaber for at opnå skattefordele. Et selskab, der ikke leverer varer eller tjenesteydelser på et marked, kan ikke anses for at udøve økonomisk virksomhed. Ved at indføre en afkræftelig formodning på grundlag af værdien af momspligtige udgående transaktioner, hvis anvendelse er genstand for domstolsprøvelse, søger den nationale lovgivning udelukkende at fastslå de tilfælde, hvor et selskab rent faktisk ikke udøver reel økonomisk virksomhed.

19. Kommissionen har anført, at den italienske lovgivning har til formål at forebygge misbrug, der opstår, når virksomheder besidder produktionsaktiver, som ikke genererer skattepligtig indkomst. Den udpeger disse selskaber ved at holde værdien af deres aktiver op imod visse indkomsttærskler. Hvis den indberettede skattepligtige indkomst er lavere end disse tærskler i en given periode, anses et selskab for at være ikke-operativt, medmindre det kan godtgøre, hvorfor det har haft en så lav omsætning. I henhold til italiensk ret skal disse selskaber ligeledes betale selskabsskat med en sats, der beregnes på grundlag af en formodet minimumsindkomst. Artikel 30 i lov nr. 724/1994 begrænser ikke-operative selskabers ret til at fradrage moms på tre måder. For det første kan et ikke-operativt selskab ikke få tilbagebetalt overskydende moms, der er betalt i et afgiftsår, i hvilket det anses for ikke at have været operativt[10]. For det andet kan et selskab ikke modregne den overskydende indbetalte moms i andre skyldige skatter eller afgifter og kan ikke overføre et momstilgodehavende til en tredjemand i et afgiftsår, i hvilket selskabet anses for ikke at have været operativt. For det tredje kan et ikke-operativt selskab ganske vist overføre et momstilgodehavende til det følgende afgiftsår, men denne ret fortabes, hvis det anses for ikke at have være operativt i tre på hinanden følgende afgiftsår.

20. Definitionen af begrebet »økonomisk virksomhed« i momsdirektivets artikel 9 er meget bred og omfatter enhver vedvarende virksomhed, der udøves mod vederlag, uanset dens formål eller resultater. Kommissionen er af den opfattelse, at et selskab ikke nødvendigvis mister sin kvalifikation som afgiftspligtig person, fordi det anses for ikke at være operativt i henhold til

[9] – Dom af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 20).

[10] – Kommissionen tilføjede i retsmødet, at et ikke-operativt selskab ikke mister fradragsretten for så vidt angår momspligtige udgående transaktioner, selv om de ligger under tærsklen. Artikel 30 i lov nr. 724/1994 begrænser kun udøvelsen af retten til at fradrage overskydende moms betalt som indgående moms.

gældende national lovgivning. Kvalifikationen som afgiftspligtig person, som defineret i momsdirektivets artikel 9, er ikke betinget af, at den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver, er lønsom. I henhold til momsdirektivets artikel 168 kan et ikke-operativt selskab altid angive, at det ikke har erhvervet varer eller tjenesteydelser i forbindelse med sine afgiftspligtige udgående transaktioner, hvorefter det ikke har ret til at fradrage den betalte moms. Kommissionen har gjort gældende, at de italienske skattemyndigheder ikke har bestridt den økonomiske karakter af Vigna Ottieris virksomhed, men snarere har anset selskabet for ikke at være operativt på grund af den utilstrækkelige lønsomhed af dets momspligtige udgående transaktioner.

21. Begrebet »afgiftspligtig person« i momsdirektivets forstand defineres i dets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i relation til begrebet »økonomisk virksomhed«. Det er nemlig eksistensen af en sådan virksomhed, der begrunder kvalifikationen som »afgiftspligtig person« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 9, stk. 1 [11].

22. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, definerer begrebet »økonomisk virksomhed« som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og omfatter »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Ordet »udnyttelse« henviser i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, til samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode [12]. Antallet af eller værdien af transaktionerne kan ikke være et gyldigt kriterium for en sondring mellem en som privatperson handlende erhvervsdrivendes aktiviteter, der falder uden for dette direktivs anvendelsesområde, og en erhvervsdrivendes aktiviteter, hvis transaktioner udgør økonomisk virksomhed [13].

23. Begreberne »levering af varer« og »levering af ydelser« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater [14]. Det er uden betydning, om transaktionerne har til formål at opnå en fortjeneste [15]. Den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, er følgelig uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag [16].

24. Hverken erhvervelse eller salg af et gode udgør udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved salget af varen [17]. Heller ikke den blotte besiddelse af aktiver udgør økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand [18]. Momsdirektivets artikel 19, stk. 1, som bestemmer, at medlemsstaterne i tilfælde af hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, kan anlægge den betragtning, at der ikke er sket nogen levering af varer, afspejler dette. Denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af

[11] – Dom af 15.9.2011, Słaby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 43), og af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Bratov (C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 25).

[12] – Dom af 15.9.2011, Słaby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 45), og af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Bratov (C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 27).

[13] – Dom af 15.9.2011, Słaby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 37), af 17.10.2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867, præmis 25), og af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 30).

[14] – Dom af 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 22).

[15] – Ibidem, præmis 35.

[16] – Ibidem, præmis 45.

[17] – Dom af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 28).

[18] – Jf. i denne retning dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 13 og 14), hvori det fastslås, at et holdingselskab ikke er en afgiftspligtig person.

virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms [19]. Henset til dette formål omfatter begrebet hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Dette begreb omfatter ikke en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning [20]. Der kan også foreligge en overdragelse af en samlet formuemasse, såfremt erhvervslokalerne stilles til erhververens rådighed ved hjælp af en lejekontrakt, eller såfremt erhververen selv råder over en egnet fast ejendom, hvortil samtlige overdragne goder kan overflyttes, og hvor denne kan fortsætte med at drive den pågældende økonomiske virksomhed [21].

25. Begrebet »overdragelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 19, omfatter de overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overdragne virksomhed, men der følger intet krav om, at modtageren forud for overdragelsen udøver samme type erhvervsvirksomhed som overdrageren [22].

26. En transaktion udgør en levering af goder eller tjenesteydelser og er således en økonomisk virksomhed, når den opfylder de objektive kriterier, som dette begreb er baseret på. Dette gælder også, selv om den gennemføres alene med det formål at opnå en afgiftsfordel [23].

27. Det følger heraf, at kvalifikationen som afgiftspligtig person omfatter enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, uafhængigt af resultatet af denne virksomhed. Momsdirektivet er således til hinder for en national lovgivning, der gør kvalifikationen af afgiftspligtig person betinget af, at der oppebæres et vist niveau af indkomst fra økonomisk virksomhed.

28. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer den forelæggende rets første spørgsmål med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at kvalifikationen som afgiftspligtig person ikke kan nægtes, når de foretagne udgående momspligtige transaktioner inden for tre på hinanden følgende år har en værdi, der ikke anses for at stå i et rimeligt forhold til de indtægter, som med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over.

29. Det skal ikke desto mindre nævnes, at Kommissionen i retsmødet anførte den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der ikke når det krævede indkomstniveau, delvist kan modregne den betalte indgående moms i moms, der opkræves i forbindelse med dennes udgående transaktioner, og at den pågældende nationale lovgivning således ikke påvirker kvalifikationen som afgiftspligtig person. Den eneste konsekvens af ikke at nå den relevante indkomstgrænse i tre på hinanden følgende afgiftsår er, at den afgiftspligtige person ikke kan fremføre et tilgodehavende i form af overskydende moms betalt som indgående moms og dermed fortaber retten til at fremsætte krav om denne tilbagebetaling. Selv om det i givet fald tilkommer den

[19] – Dom af 27.11.2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 39).

[20] – Dom af 27.11.2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 40), af 10.11.2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 24 og 25), og af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 15).

[21] – Dom af 10.11.2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 29). Den omstændighed, at erhvervslokalerne ikke sælges til erhververen, men blot udlejes til denne, udgør således ikke en hindring for erhververens videreførelse af sælgerens virksomhed (ibidem, præmis 40).

[22] – Dom af 27.11.2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 44 og 45), og af 10.11.2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, præmis 37).

[23] – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 60).

forelæggende ret at foretage en eventuel efterprøvning, ser det ud som om, at den pågældende nationale lovgivning faktisk ikke betinger kvalifikationen som afgiftspligtig person af, at den pågældende har nået en vis indtægtsgrænse i en given afgiftsperiode.

B. Det andet spørgsmål

30. I overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet har Feudi gjort gældende, at retten til at fradrage indgående moms ikke kan gøres betinget af andre forhold, end at der udøves økonomisk virksomhed, og at de pågældende varer og tjenesteydelser, der er erhvervet, anvendes til dette formål. En afgiftspligtig person har ret til at fradrage indgående moms, så snart den pågældendes udgående transaktioner er momspligtige. En skatte- og afgiftsmyndighed kan ganske vist nægte fradragsret i tilfælde af skatteunddragelse eller skattesvig, som påvist ved henvisning til objektive forhold, men Feudi har gjort gældende, at den ikke kan støtte sig på en formodning i denne henseende. Under alle omstændigheder er et kriterium, der er baseret på et kvantitativt element repræsenteret ved værdien af momspligtige udgående transaktioner, uegnet som målestok til at vurdere, om der foreligger svig.

31. Den italienske regering har gjort gældende, at den nationale lovgivning ikke gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til momsfradrag, eftersom virksomhederne har mulighed for at bevise, at de faktisk udøver økonomisk virksomhed, selv om de har en lav omsætning. Artikel 30 i lov nr. 724/1994 er således i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet.

32. Kommissionen har anført, at når en afgiftspligtig person anvender varer eller tjenesteydelser med henblik på at foretage afgiftspligtige transaktioner, har den pågældende ret til at fradrage den moms, der er erlagt eller skyldes for disse varer eller tjenesteydelser. Dette fradrag beregnes i princippet ved fra det samlede momsbeløb, der skal betales for en afgiftsperiode, at fratrække det samlede momsbeløb, for hvilket fradragsretten opstår i den samme periode. Hvis fradraget for en afgiftsperiode er større end det skyldige momsbeløb, kan medlemsstaterne enten tilbagebetale det overskydende beløb eller overføre det til den efterfølgende afgiftsperiode.

33. I sagen, der verserer for den forelæggende ret, blev retten til at overføre momstilgodehavendet nægtet, fordi Feudi i tre på hinanden følgende afgiftsår ikke havde nået den minimumstærskel for udgående momspligtige transaktioner, der var fastsat i den italienske lovgivning. Kommissionen har gjort gældende, at for så vidt som den italienske lovgivning anser visse afgiftspligtige personer for ikke at være operative, sker dette på grundlag af den omstændighed, at en afgiftspligtig person har kunnet foretage indgående momspligtige transaktioner uden samtidig at have foretaget en tilstrækkelig mængde udgående momspligtige transaktioner. Da den afgiftspligtige person under disse omstændigheder ikke har ret til at fradrage den overskydende moms betalt som indgående moms, er princippet om momsens neutralitet ikke til hinder for denne fortolkning af den italienske lovgivning.

34. Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at artikel 30 i lov nr. 724/1994 står i et rimeligt forhold til målet om at forhindre et selskab i uretmæssigt at fradrage indgående moms, så længe dette selskab – på betingelser, der ikke er uforholdsmæssigt vanskelige – har ret til at bevise, at det har foretaget de indgående transaktioner med henblik på at foretage udgående momspligtige transaktioner.

35. Den fradragsordning, som momsdirektivet fastsætter, tilsigter at aflaste en erhvervsdrivende fuldt ud for den moms, denne har erlagt eller skylder i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig [24]. Fradragsretten er en integrerende del af momssystemet. For så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet, kan den som udgangspunkt ikke begrænses [25].

36. I henhold til momsdirektivets artikel 168 har en afgiftspligtig person ret til at fradrage moms, for så vidt som de erhvervede varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner [26]. Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift [27].

37. I henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser end de i direktivet fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Disse foranstaltninger må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål og må ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet [28].

38. EU-retten kan ikke gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. EU-retten finder ikke anvendelse på transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i EU-retten. Dette princip om forbud mod misbrug finder også anvendelse på momsområdet, og bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug anerkendes og støttes i momsdirektivet [29].

39. For at der foreligger et misbrug på momsområdet kræver det for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel [30].

40. Det andet spørgsmål, som det er fornødent at besvare på baggrund af mit forslag til svar på det første spørgsmål, skal besvares i lyset af ovenstående betragtninger.

[24] – Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 43), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 30).

[25] – Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 44), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 31).

[26] – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 31 og 42).

[27] – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 44), og af 12.11.2020, ITH Comercial Timionoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 42).

[28] – Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 47), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 32).

[29] – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68-71).

[30] – Ibidem, præmis 74 og 75.

41. Artikel 30 i lov nr. 724/1994 bestemmer, at et ikke-operativt selskab som udgangspunkt er et selskab, der ikke opfylder en vis minimumstærskel for foretagne momspligtige økonomiske transaktioner i forhold til værdien af de aktiver, som det besidder. Denne formodning kan afkræftes ved at fremlægge bevis for de objektive forhold, der ligger til grund for den unormalt lave værdi af virksomhedens momspligtige udgående transaktioner. Såfremt formodningen finder anvendelse, kan det ikke-operative selskab kun overføre den overskydende moms betalt som indgående moms til det efterfølgende afgiftsår. Hvis et selskab ikke opfylder referenceindkomsttærsklerne i tre på hinanden følgende år, kan det ikke fremføre noget momstilgodehavende. Som Kommissionen har anført i retsmødet, uden at de øvrige parter har modsagt den på dette punkt, fortaber et ikke-operativt selskab ikke retten til at fradrage momspligtige udgående transaktioner, selv om disse transaktioner ligger under tærsklen; selskabet kan fortsat fradrage moms betalt som indgående moms i det skyldige momsbeløb.

42. For så vidt som den italienske lovgivning bestemmer, at selskaber fortaber retten til at fradrage overskydende moms betalt som indgående moms, når de i tre på hinanden følgende afgiftsår har foretaget udgående momspligtige transaktioner af en utilstrækkeligt høj værdi, anvender denne lovgivning princippet i momsdirektivets artikel 168, som fortolket i den retspraksis, hvortil der henvises i punkt 36 i dette forslag til afgørelse, idet en afgiftspligtig person kun har ret til at fradrage den moms, der er betalt som indgående moms, såfremt de erhvervede varer eller tjenesteydelser anvendes med henblik på dennes momspligtige udgående transaktioner. Den udgør således en foranstaltning til bekæmpelse af momsunddragelse, der forfølger et legitimt mål, nemlig at forhindre ikke-operative selskaber i at misbruge momssystemet – et mål, som er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 273 og den retspraksis, hvortil der henvises i punkt 38 og 39 i nærværende forslag til afgørelse.

43. Hvad angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper [31]. En national lovgivning, der indfører en afkræftelig formodning med henblik på at minimere risikoen for skatteunddragelse og -svig, er således ikke i sig selv i strid med proportionalitetsprincippet på betingelse af, at de personer, der er berørt af en sådan lovgivning, gives en reel mulighed for at fremlægge objektive grunde for at forklare den unormalt lave værdi af de momspligtige udgående transaktioner i de pågældende regnskabsår [32]. Et sådant bevis skal føres i overensstemmelse med de nationale retsregler, hvis virkning ikke må gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til momsfradrag [33]. Det bevisniveau, der kræves for at afkræfte formodningen, må desuden ikke være uforholdsmæssigt højt.

44. I den foreliggende sag kan formodningen, således som den italienske regering har anført, ikke alene afkræftes ved, at selskabet har nået indtægtsgrænsen. Selskabet kan også give en fyldestgørende forklaring på, hvorfor det har foretaget udgående transaktioner til en meget lav værdi i de pågældende afgiftsår (f.eks. produktionsproblemer eller økonomisk afmatning). Den omstændighed, at den afkræftelige formodning, der er fastsat i den italienske lovgivning, finder anvendelse, når indkomsttærsklerne ikke er nået i tre på hinanden følgende afgiftsår, synes at pege på, at den er hensigtsmæssigt udformet med henblik på at identificere kunstige arrangementer. I

[31] – Dom af 28.2.2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 34).

[32] – Jf. analogt dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 42 og 44), hvori Domstolen fastslog, at proportionalitetsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning, der indfører en afkræftelig formodning vedrørende den momspligtige omsætning, såfremt den afgiftspligtige person har mulighed for at anfægte afgiftsansættelsen, og at kravet til det krævede bevis ikke er uforholdsmæssigt højt.

[33] – Jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timitoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 39), og af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 51).

tilfælde af tvist tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om de bevisregler, der er fastsat i italiensk ret med henblik på at afkræfte formodningen, gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de berørte personer at udøve retten til momsfradrag.

45. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare den forelæggende rets andet spørgsmål med, at princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter retten til fradrag af den betalte indgående moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode kan nægtes, såfremt de foretagne udgående momspligtige transaktioner i tre på hinanden følgende år er af en værdi, som ikke anses for at stå i forhold til den indtægt, der med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over, og når den pågældende ikke kan godtgøre, at der ligger objektive forhold til grund for dette resultat. Betingelserne for, at sådanne grunde kan anses for godtgjorte, må ikke gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de berørte personer at udøve retten til momsfradrag, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

C. Det tredje spørgsmål

46. I lyset af mit forslag til besvarelse af den forelæggende rets andet spørgsmål vil jeg besvare det tredje spørgsmål.

47. Feudi har gjort gældende, at en national lovgivning, der skaber en permanent situation med usikkerhed med hensyn til muligheden for at fradrage moms betalt som indgående moms, er i strid med retssikkerhedsprincippet.

48. Den italienske regering og Kommissionen har gjort gældende, at den italienske lovgivning hverken er i strid med retssikkerhedsprincippet eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, eftersom den indgår i en klar retlig ramme, der præcist definerer de situationer, hvor en afgiftspligtig person kan fortabe retten til at fradrage moms betalt som indgående moms. Et selskab, der ikke udøver økonomisk virksomhed, kan heller ikke have en berettiget forventning om, at det kan fradrage moms betalt som indgående moms.

49. Som Domstolen gentagne gange har gange fastslået, skal fællesskabslovgivningen være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse. Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, som den pågældende lovgivning pålægger dem [34].

50. Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning består i en afkræftelig formodning, der finder anvendelse, hvis den afgiftspligtige person i tre på hinanden følgende afgiftsår foretager momspligtige udgående transaktioner af en utilstrækkelig værdi beregnet som en procentdel af værdien af den pågældendes aktiver. Lovgivningen fastlægger således en klar regel, som den afgiftspligtige har forudgående kendskab til, og som begrænser retten til fradrag af moms betalt som indgående moms. På det tidspunkt, hvor en afgiftspligtig person indgiver en momsangivelse, ved den pågældende med sikkerhed, om denne regel finder anvendelse på den afgiftspligtiges forhold, på samme måde som alle andre afgiftspligtige personer fastslår deres skyldige moms for

[34] – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

en given afgiftsperiode ved at indgive en momsangivelse. Den afgiftspligtige person kan i givet fald godtgøre, at dennes momspligtige udgående transaktioner nåede den relevante tærskel, eller at de af objektive grunde ikke gjorde det.

51. Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning finder anvendelse på enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende på baggrund af præcise løfter, og forudsat at denne forventning er berettiget [35].

52. Det fremgår ikke af de dokumenter, der er fremlagt for Domstolen, om de italienske skattemyndigheder gav Vigna Ottieri præcise løfter om, at selskabet ikke ville blive behandlet som et ikke-operativt selskab i de pågældende afgiftsår, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. En ikke-operativ afgiftspligtig person kan ikke påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med henblik på at fradrage moms betalt som indgående moms, hvis de varer og tjenesteydelser, som vedkommende har erhvervet, ikke er blevet anvendt med henblik på at foretage momspligtige udgående transaktioner, således som det kræves i henhold til momsdirektivets artikel 168.

53. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer den forelæggende rets tredje spørgsmål med, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter retten til fradrag for den betalte indgående moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode kan nægtes, såfremt de foretagne udgående momspligtige transaktioner i tre på hinanden følgende afgiftsår er af en værdi, som ikke anses for at stå i forhold til den indtægt, der med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som den afgiftspligtige person råder over, og når den pågældende ikke kan godtgøre, at der foreligger objektive grunde til denne omstændighed.

V. Forslag til afgørelse

54. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Corte suprema di Cassazione (kassationsdomstol, Italien) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

kvalificationen som afgiftspligtig person ikke kan nægtes, når de foretagne udgående momspligtige transaktioner i tre på hinanden følgende år er af et omfang, der ikke anses for at stå i et rimeligt forhold til den indtægt, som med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over.

2) Princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

[35] – Jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 44 og 45), og af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 90).

disse principper ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode kan nægtes, såfremt de foretagne udgående momspligtige transaktioner i tre på hinanden følgende afgiftsår er af et omfang, som ikke anses for at stå i forhold til den indtægt, der med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over, og når den pågældende ikke kan godtgøre, at der foreligger objektive grunde hertil. Betingelserne for, at sådanne grunde kan anses for godtgjorte, må ikke gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de berørte personer at udøve retten til momsfradrag, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

3) Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

skal fortolkes således, at

disse principper ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode kan nægtes, såfremt de foretagne udgående momspligtige transaktioner i tre på hinanden følgende afgiftsår er af et omfang, som ikke anses for at stå i forhold til den indtægt, der med rimelighed kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over, og når den pågældende ikke kan bevise, at der foreligger objektive grunde hertil.«