



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NILS WAHL
föredraget den 22 mars 2018¹

Mål C-648/16

Fortunata Silvia Fontana
mot
Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Reggio Calabria

(begäran om förhandsavgörande av Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria
(provinsskattedomstolen i Reggio Calabria, Italien))

”Mervärdesskatt – Misstänkt skatteundandragande – Branschriktvärden – Bestämmande av
mervärdesskatt med induktiva metoder – Proportionalitetsprincipen – Neutralitetsprincipen –
Domstolsprövning – Rätten till försvar – Beviskrav”

1. Utgör bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)² och principerna för systemet med mervärdesskatt ett hinder för en nationell lagstiftning som tillåter myndigheterna att, beträffande en beskattningsbar person som misstänks för att inte ha deklarerat hela den skatt han eller hon är skyldig att betala, uppskatta den icke betalda skatten med användande av en induktiv metod som går ut på att på grundval av branschriktvärden fastställa de sannolika intäkterna för olika kategorier av beskattningsbara personer?
2. Detta är i ett nötskal frågan i detta mål, som hänskjutits till EU-domstolen av Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (provinsskattedomstolen i Reggio Calabria, Italien).

I. Tillämplig rätt

A. Unionsrätt

3. Skäl 59 i mervärdesskattedirektivet lyder:

”Medlemsstaterna bör, inom vissa begränsningar och på vissa villkor, kunna vidta eller vidmakthålla särskilda åtgärder som avviker från detta direktiv, i syfte att förenkla skatteuppbörden eller förhindra vissa former av skatteundandragande eller skatteflykt.”

¹ Originalspråk: engelska.

² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) (EUT L 347, 2006, s. 1).

4. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskriver:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

5. I artikel 242 i mervärdesskattedirektivet anges vidare:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.”

6. Artikel 244 i samma direktiv innehåller följande bestämmelse:

”Varje beskattningsbar person skall se till att kopior lagras av de fakturor som har utfärdats av honom själv, av hans förvärvare eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit.”

7. Artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

8. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

...”

B. Nationell rätt

9. Artikel 39 i Decreto del Presidente della Repubblica av den 29 september 1973 nr 600³ (nedan kallat presidentdekret nr 600/1973) föreskriver:

”I fråga om fysiska personers inkomster från bolagsverksamhet ska [skatte]kontoret göra följande justering:

...

- d) om de uppgifter som lämnats i deklarationen och dess bilagor är ofullständiga, falska eller felaktiga och detta framkommit genom granskning av bokföringen och annan kontroll som avses i artikel 33 eller genom kontroll av att bokföringen är fullständig, korrekt och sanningsenlig på grundval av fakturor och andra handlingar rörande företaget och av uppgifter och information som

³ Gazzetta Ufficiale nr 268 av den 16 oktober 1973.

införskaffats av [skatte]kontoret enligt artikel 32. Förekomsten av icke deklarerad verksamhet eller frånvaron av deklarerade förpliktelser kan också konstateras genom enkla presumtioner, förutsatt att dessa är allvarliga, precisa och konsekventa.

...”

10. Artikel 54 i Decreto del Presidente della Repubblica av den 26 oktober 1972 nr 633⁴ (nedan kallat presidentdekret nr 633/1972) anger i huvudsak att kontroll av att mervärdesskattedeklarationer är korrekta kan ske genom formell revision av en deklARATION som getts in av företaget eller i mer detalj antingen på grundval av information och uppgifter som är tillgängliga för skatteförvaltningen eller på grundval av sådant material som införskaffats av förvaltningen vid utövande av dess undersökningsbefogenheter.

11. Artikel 62 bis i Decreto-legge av den 30 augusti 1993 nr 331⁵ (nedan kallat lagdekret nr 331/93) har följande lydelse:

”Efter samråd med relevanta handels- och yrkesorganisationer ska befattningshavare vid finansministeriets skatteavdelning upprätta ... specifika branschriktvärden för olika ekonomiska sektorer för att göra taxeringsförfarandet mer effektivt och för att göra det möjligt att närmare fastställa de presumtiva koefficienter som avses i artikel 11 i lagdekret nr 69 av den 2 mars 1989. ... För detta ändamål ska befattningshavarna identifiera representativa exempel på beskattningsbara personer inom dessa sektorer, vilka kan granskas för att klarlägga faktorer som är typiska för verksamheten i fråga. Branschriktvärdena ska godkännas genom dekret av finansministern ...; de kan granskas och ska gälla för taxeringen alltifrån skatteåret 1995.”

12. I artikel 62 sexies.3 i lagdekret nr 331/93 stadgas följande:

”Taxeringsbeslut enligt artikel 39.1 d i [presidentdekret nr 600/1973] och artikel 54 i [presidentdekret nr 633/1972] även kan grundas på stora onormala skillnader mellan å ena sidan deklarerade intäkter, arvoden och vederlag samt å andra sidan motsvarande värden som på rimlig grund kan härledas ur egenskaper och villkor för utövande av den specifika verksamheten eller med tillämpning av branschriktvärden utarbetade i enlighet med artikel 62 bis i förevarande dekret.”

13. Artikel 10 i lag nr 146 av den 8 maj 1998⁶ (lag nr 146/1998) föreskriver följande:

”1. Skattebedömningar som grundas på branschriktvärden ... ska göras för beskattningsbara personer i enlighet med de förfaranden som anges i denna artikel när deklarerad inkomst eller ersättning understiger den inkomst eller ersättning som kan bestämmas med tillämpning av sådana riktvärden.

...

3 bis. I de fall som avses i punkt 1 ska [skattekontoret], innan beslut om taxeringen meddelas, uppmana den beskattningsbara personen att inställa sig vid ett möte enligt artikel 5 i lagdekret nr 218 av den 19 juni 1997.

3 ter. Om det på grund av branschriktvärden bestäms att en inkomst varit felaktig, kan intyg utfärdas om skälen till att inkomsten befunnits felaktig. Intyg kan också utfärdas om skälen till skillnaderna mellan deklARATIONEN och de ekonomiska faktorer som identifierats i branschriktvärdena. Ett sådant intyg ska utfärdas på begäran av den beskattningsbara personen.

⁴ *Gazzetta Ufficiale* nr 292 av den 11 november 1972.

⁵ *Gazzetta Ufficiale* nr 203 av den 30 augusti 1993.

⁶ *Gazzetta Ufficiale* nr 110 av den 14 maj 1998.

...

5. För beräkning av mervärdesskatt ska medelnivån mellan skatten på beskattningsbara transaktioner och deklarerad omsättning utan skatt på lager av avskrivningsbara tillgångar och deklarerad omsättning tillämpas på högre inkomst eller ersättning, bestämd på grundval av nämnda branschriktvärden, med hänsyn tagen till förekomsten av icke beskattningsbara transaktioner och till transaktioner för vilka gäller särskilda arrangemang.

...

7. En kommission av sakkunniga utsedda av ministern, som därvid också ska ta hänsyn till rapporter av professionella ekonomiska organisationer och yrkessammanslutningar, upprättas genom dekret av finansministeriet. Denna kommission ska, innan den godkänner och offentliggör branschriktvärden, i ett utlåtande ange sin uppfattning i frågan om de kan anses ge en sann bild av den verksamhet som de gäller. ...

...”

II. Sakförhållanden, förfarande och hänskjuten fråga

14. Fortunata Silvia Fontana var part i ett förfarande om justering av skatten för år 2010, inklusive, bland annat, hennes mervärdesskatt.

15. Agenzia delle Entrate (skattekontoret, Italien) skickade henne den 14 maj 2014 en uppmaning att inställa sig vid kontoret. Detta ledde till ett kontradiktoriskt förfarande i vilket Fontana ingav yttranden och handlingar för att opponera sig mot att hennes inkomster genom en presumtion bestämts till högre belopp än de hon deklarerat. Skattekontoret fann emellertid att hennes argument och de handlingar hon gett in inte var övertygande, och den 24 december 2014 skickade skattekontoret henne ett taxeringsbesked för år 2010 som bland annat omfattade icke betald mervärdesskatt.

16. Taxeringsförfarandet grundade sig på branschriktvärden för revisorer och skatterådgivare som hade tillämpats på Fontana.

17. Fontana överklagade beslutet till Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (provinsskattedomstolen i Reggio Calabria) och bestred bland annat att hon skulle betala det av skattekontoret begärda beloppet av obetald mervärdesskatt. Hon hävdade särskilt att skattekontoret felaktigt hade tillämpat branschriktvärdena avseende auktoriserade revisorer och skatterådgivare på hennes situation i stället för motsvarande riktvärden avseende rådgivare i frågor om personalledning, vilket hon ansåg vara hennes huvudsakliga verksamhet. Dessutom framhöll hon att det belopp som skattekontoret krävt i mervärdesskatt uteslutande hade bestämts med ledning av branschriktvärden, vilket innebar att kontoret hade bortsett från de ekonomiska transaktioner hon faktiskt hade medverkat i.

18. Eftersom skattedomstolen var osäker på den rätta tolkningen av unionsrätten, beslöt den att vilandeförklara målet och att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i följande fråga:

”Är den italienska lagstiftningen, närmare bestämt artiklarna 62 sexies.3 och 62 bis i lagdekret nr 331/93, [omvandlat till lag] nr 427 av den 29 oktober 1993, vad gäller den del där det bestäms att mervärdesskatten kan tillämpas på sammanlagd omsättning som fastställs induktivt, förenlig med artiklarna 113 FEUF och 114 FEUF samt direktiv 2006/112/EG mot bakgrund av iakttagandet av avdragsrätten och skyldigheten att övervältra skatten samt, mer allmänt, i förhållande till principen om skatteneutralitet och övervältring av skatten?”

19. Skriftliga yttranden gavs in av den italienska regeringen och kommissionen. De uttalade sig också muntligt vid förhandling den 18 januari 2018.

III. Bedömning

20. Med sin fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få svar på om bestämmelserna i direktiv 2006/112 och principerna i systemet med mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som är aktuell i det nationella förfarandet och som innebär att myndigheterna, när en beskattningsbar person anses ha deklarerat för låg mervärdesskatt, får bestämma den mervärdesskatt som personen i fråga ska betala enligt en induktiv metod grundad på branschriktvärden om vilka inkomster och ersättningar som varit sannolika för olika kategorier av beskattningsbara personer.

21. Såvitt jag vet har EU-domstolen hittills aldrig prövat om en nationell lagstiftning liknande den som är aktuell i det nationella förfarandet är förenlig med de regler och principer som gäller för systemet med mervärdesskatt. Fastän lagstiftningen uppvisar ett antal speciella drag, lämnar den hänskjutande domstolen tyvärr inte särskilt ingående förklaringar till varför denna ordning eventuellt inte skulle överensstämma med regler och principer i systemet med mervärdesskatt.

22. I vart fall förefaller det framgå av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolens tvivel huvudsakligen gäller ett eventuellt brott mot de principer om proportionalitet och skatteneutralitet som ligger bakom mervärdesskattedirektivet. Särskilt frågar sig den hänskjutande domstolen om ett system, i vilket den mervärdesskatt som ska betalas inte bestäms på grundval av de individuella transaktioner som utförts av den beskattningsbara personen utan beräknas med utgångspunkt i dennes totala omsättning, skulle kunna påverka möjligheten negativt att, å ena sidan, dra av inkommen mervärdesskatt och, å andra sidan, övervältra utgående mervärdesskatt på kunderna. Särskilt framhåller den hänskjutande domstolen att den beskattningsbara personen förblir skyldig att betala hela det skattebelopp som skattemyndigheterna ansett böra betalas, inklusive alla delar av denna skatt som denne borde ha fakturerat sina kunder.

23. Mot denna bakgrund och med beaktande av den nämnda korta presentationen i beslutet om hänskjutande och de inte så detaljrika yttrandena från den italienska regeringen ska jag koncentrera min analys på dessa speciella frågor och inte behandla andra frågor som inte uttryckligen har underställts domstolen och följaktligen inte heller har diskuterats av parterna.

24. Innan jag går in på dessa frågor finner jag det emellertid lämpligt att i korthet redogöra för hur den lagstiftning som är aktuell i det nationella förfarandet fungerar.

A. Branschriktvärdena

25. Som jag förstår det, utarbetas och godkänns de branschriktvärden det är fråga om i det nationella förfarandet av det italienska finansministeriet efter samråd med relevanta handels- och yrkesorganisationer.

26. Dessa rapporter grundas på ekonomiska analyser och statistiska och matematiska beräkningar och de används för att uppskatta sannolika inkomster för olika kategorier av beskattningsbara personer. Detta görs genom en värdering av förmågan hos personer tillhörande dessa kategorier att skaffa sig inkomster med hänsyn till interna och externa faktorer som kan påverka denna förmåga (till exempel verksamhetens omfattning och marknadssituationen). Mer konkret utarbetas branschriktvärden genom översikter för varje kategori av förhållandet mellan bokföring och strukturella förhållanden, både

sådana som är interna för bolaget (produktionsprocess, försäljningsområde med mera) och de förhållanden som är externa (trender i fråga om efterfrågan, prisnivåer, konkurrens). Branschriktvärdena tar också hänsyn till förhållandena inom det territoriella område där de beskattningsbara personerna är verksamma.

27. Branschriktvärden kan användas av de beskattningsbara personerna som referenspunkt vid ingivandet av deras deklarationer till skattekontoret och används också senare för kontrolländamål. De branschriktvärden som är tillämplig i en given situation är den som gäller den beskattningsbara personens "huvudsakliga verksamhet" som har resulterat i det högsta inkomstbeloppet för denne under den relevanta perioden.

B. Allmän bakgrund

28. Efter att ha beskrivit huvuddragen i den aktuella lagstiftningen ska jag kort erinra om relevanta bestämmelser i unionsrätten liksom om EU-domstolens praxis rörande dessa bestämmelser. Domstolen har redan i åtskilliga fall klargjort olika aspekter av de regler om mervärdesskatt som är av betydelse i detta mål.

1. De beskattningsbara personernas roll och det beskattningsbara beloppet

29. Det bör först framhållas att den grundläggande principen i systemet med mervärdesskatt är att det enbart är avsett att belasta den slutliga konsumenten. Det betyder att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna ska uppbära *inte får vara högre* än det vederlag som den slutliga konsumenten faktiskt betalar och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar denne konsument har beräknats. Det är alltså inte de beskattningsbara personerna själva som belastas av mervärdesskatten. Det enda kravet på dem, när de befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, är att de, i varje del av processen, uppbär skatten för skattemyndigheternas räkning och avger redovisning till dessa myndigheter.⁷

30. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet anger att beskattningsunderlaget, när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster, omfattar allt som utgör ersättning som tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från köparen.⁸ Denna ersättning är således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats enligt objektiva kriterier.⁹ Om skattemyndigheterna skulle kräva ett högre belopp än skatt som faktiskt betalats av den slutliga konsumenten, skulle principen om mervärdesskattens neutralitet i förhållande till beskattningsbara personer inte respekteras.¹⁰

31. För att garantera systemets fullständiga neutralitet i förhållande till beskattningsbara personer innehåller mervärdesskattedirektivet ett system med avdrag som är avsett att säkerställa att dessa inte felaktigt belastas av mervärdesskatt. Ett grundläggande drag hos mervärdesskatten är därför att skatt utgår för varje transaktion först efter det att avdrag gjorts med det mervärdesskattebelopp som direkt belastar kostnaden för de olika beståndsdelar som svarar mot kostnaden för de olika priskomponenterna för varorna och tjänsterna.¹¹

⁷ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 19 och 22).

⁸ Se dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

⁹ Se dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

¹⁰ Se för ett liknande resonemang dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 24 och 28).

¹¹ Se för ett liknande resonemang dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 23).

2. De beskattningsbara personernas förpliktelser

32. För det andra ska varje beskattningsbar person enligt artikel 242 i mervärdesskattedirektivet föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna beräknas och för att tillämpningen ska kunna kontrolleras av skattemyndigheterna. Artikel 244 i direktivet kräver också att beskattningsbara personer ser till att kopior av fakturor bevaras, både sådana som de själva utfärdat och sådana som de mottagit. De ska också enligt artikel 250.1 i direktivet ge in en mervärdesskattedeklaration som innehåller all information som behövs för att beräkna den skatt som ska betalas till staten.

33. Som domstolen konsekvent har funnit, följer det av artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet och av artikel 4.3 FEU att medlemsstaterna är skyldiga att vidta alla lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa uppbörd av all mervärdesskatt på deras territorier och för att förebygga undandragande av skatt. Bedrägliga handlingar av en beskattningsbar person, till exempel genom att dölja leveranser eller inkomster, får inte hindra uppbörd av mervärdesskatt. Medlemsstaternas myndigheter måste i sådana fall handla så, att de återställer den situation som skulle ha förelegat om något undandragande av skatt inte hade skett.¹²

34. Domstolen har också slagit fast att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, utanför de gränser som fastslagits där, inte anger de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva och att artikeln därför ger medlemsstaterna stort utrymme för skönmässig bedömning av de medel som ska användas för att uppnå de ovannämnda målen. Emellertid får de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga undandragande av skatt inte gå längre än nödvändigt för att nå sådana mål (proportionalitet), och de får inte äventyra mervärdesskattens neutralitet.¹³

35. Samma principer gäller i fråga om de påföljder som medlemsstaterna kan utdöma vid åsidosättanden av de skyldigheter som härrör från lagstiftningen om mervärdesskatt. I avsaknad av ett system med påföljder i mervärdesskattedirektivet behåller medlemsstaterna rätten att välja de påföljder de anser lämpliga. De måste emellertid utöva sina befogenheter i enlighet med unionsrätten och dess allmänna principer. Särskilt får dessa påföljder inte bryta mot proportionalitetsprincipen¹⁴ och äventyra mervärdesskattens neutralitet.¹⁵

C. Frågorna i detta mål

36. Det är mot denna bakgrund som jag ska behandla de frågor som uppkommer i detta mål. Jag ska emellertid endast undersöka om nationell lagstiftning, som tillåter skattemyndigheterna att med en induktiv metod baserad på branschriktvärden beräkna den skatt som ska betalas av en beskattningsbar person som presumeras inte ha deklarerat all mervärdesskatt, i sig själv står i strid med principerna om proportionalitet och skatteneutralitet.

37. På grund av fördelningen av behörighet mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna ankommer det på de senare att, i ljuset av de anvisningar som lämnas av den förra, bestämma om den konkreta tillämpningen av denna lagstiftning i ett enskilt fall kan stå i strid med dessa principer, varvid de har att ta hänsyn till samtliga omständigheter i det nationella förfarandet.¹⁶

¹² Dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis).

¹³ Ibidem, punkterna 43 och 44.

¹⁴ Dom av den 19 juli 2012, Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 44).

¹⁵ Dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 32).

¹⁶ Se, i detta hänseende, dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36), och dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46).

1. Proportionalitetsprincipen

38. När det gäller proportionalitetsprincipen ska jag förklara nedan varför jag anser att ett sådant system som det som utformats i den aktuella nationella lagstiftningen inte går längre än vad som är nödvändigt för att säkerställa uppbörd av all mervärdesskatt som ska betalas och för att undvika undandragande av skatt.

39. Till en början kan erinras om att skattemyndigheterna i fall av bedrägeri eller undandragande av skatt får – och eventuellt ska – bortse från de felaktiga deklarationer om mervärdesskatt som getts in av den beskattningsbara personen och, om nödvändigt, avvika från resultaten i dennes räkenskaper. Skattemyndigheterna ska beräkna det belopp denne är skyldig att betala i mervärdesskatt på grundval av de transaktioner som personen faktiskt utfört även om ingen faktura utfärdats och ingen uppgift om dessa transaktioner kunnat påträffas i räkenskaperna.

40. Enligt min uppfattning kan myndigheterna, för att effektivt bekämpa skatteundandragande som härrör från den ”svarta ekonomin”, ofta behöva tillgripa induktiva metoder eller använda sig av vissa antaganden när de bedömer de ekonomiska resultaten för beskattningsbara personer som är misstänkta för att ha begått fel eller handlat rättsstridigt. Särskilt i fall då det saknas skriftliga handlingar som möjliggör en rekonstruktion av vad som verkligen hänt är det nästan oundvikligt att skattemyndigheterna ibland får beakta faktiska förhållanden som inte är fullt styrkta men som med hänsyn till alla relevanta omständigheter framstår som mycket sannolika.

41. Det finns enligt min mening inget skäl till att skattemyndigheterna i ett sådant sammanhang inte skulle kunna använda sig av statistiska och ekonomiska uppgifter för att få fram realistiska referenspunkter och upptäcka eventuella onormala avvikelser. Valet av medel som branschriktvärden för att identifiera beskattningsbara personer som *kan ha* lämnat ofullständiga upplysningar om mervärdesskatt och för att uppskatta de belopp som *möjligen* återstår att betala torde därför falla inom det spelrum som mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna för att säkerställa uppbörd av all mervärdesskatt som ska betalas och för att undvika undandragande av skatt.

42. Det är emellertid knappast nödvändigt att behöva påpeka att skattemyndighetens slutliga fastställande av skatt som återstår att betala måste strikt grundas på de beskattningsbara personernas verkliga ekonomiska resultat. Med andra ord måste varje ändring som skattemyndigheten gör självfallet vara riktig. För att så ska vara fallet när en induktiv metod har använts för att beräkna en beskattningsbar persons omsättning måste denna metod vara sådan att den leder till sanningsenliga resultat. Särskilt måste branschriktvärden, om de används för att leda fram till vissa antaganden, vara korrekta, pålitliga och aktuella.

43. Som nämnts i det föregående och om man bortser från påföljder som kan vara berättigade vid bedrägeri eller undandragande av skatt, kan skattemyndigheterna inte kräva, som icke deklarerad mervärdesskatt, mer än det belopp som en beskattningsbar person har (eller skulle ha) fått från sina kunder. Skattemyndigheterna får inte sammanföra erläggande av obetald mervärdesskatt med åläggande av påföljder för överträdelser av reglerna om mervärdesskatt. Detta är separata åtgärder, av olika karaktär och med olika funktion.¹⁷

44. I överensstämmelse härmed behöver medlemsstaterna, när det inte finns precisa uppgifter om relevanta beskattningsbara transaktioner, använda processuella instrument som förenar behovet av att få fram uppgifter om icke deklarerad mervärdesskatt och av att underlätta beräkning av skatten med krav på att de belopp som inte har betalats men ska betalas ligger så nära varandra som möjligt och

¹⁷ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 januari 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11, punkterna 18 och 19), dom av den 19 juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 49), och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 52).

inte går utöver vad som är tillåtet enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.¹⁸ En sådan hållning förefaller ha bekräftats i skäl 59 i mervärdesskattedirektivet, som uttryckligen erkänner det spelrum som medlemsstaterna ska åtnjuta inom vissa gränser och på vissa villkor för att vidta åtgärder som syftar till att förenkla uppbörd av skatter och förhindra skatteflykt eller skatteundandragande.

45. Mot denna bakgrund skulle enligt min uppfattning nationell lagstiftning, som tillåter skattemyndigheterna att fastställa förekomsten av icke deklarerad mervärdesskatt och att bestämma dess belopp enbart (eller huvudsakligen) på grundval av presumtioner härrörande från skillnader mellan den inkomst som deklarerats av en beskattningsbar person och den som uppskattats på grund av branschriktvärden, inte skapa den rätta balansen mellan dessa båda krav. Å ena sidan skulle ett sådant system förenkla skattekontorets uppgift att uppbära skatter och hindra skatteflykt och skatteundandragande. Å andra sidan skulle emellertid ett sådant system knappast kunna anses ge en rättvis bild av den ekonomiska verkligheten i varje enskild situation. Det skulle med stor sannolikhet ofta leda till fel och skada för de beskattningsbara personerna. Ett sådant system skulle gå längre än vad som är nödvändigt för att säkerställa betalning av all utestående mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.

46. Emellertid förefaller detta, med ledning av de upplysningar som lämnats i förevarande förfarande, inte vara fallet med den nationella lagstiftning det är fråga om i målet vid den nationella domstolen. Jag kan se två huvudsakliga anledningar till att denna lagstiftning inte framstår som problematisk när det gäller proportionaliteten.

47. För det första innebär den nationella lagstiftningen, så som den tolkats av de italienska domstolarna, att branschriktvärdena endast ger indicier om att en beskattningsbar persons deklARATIONER möjligen är onormala. Därför leder en väsentlig avvikelse från resultatet av dessa undersökningar inte automatiskt till ett negativt beslut av myndigheterna. Den kan bara ge anledning till att inleda ett kontradiktoriskt förfarande för att fastställa den beskattningsbara personens verkliga ekonomiska situation. Det är alltså omprövning och ”rättelse” av dessa resultat i ljuset av de bevis som tillhandahålls av den beskattningsbara personen som tillåter skattemyndigheterna att bestämma om det i ett särskilt fall har förekommit skatteflykt och att kvantifiera det belopp som ska betalas. Viktigt är också att den beskattningsbara personens deltagande i förvaltningsförfarandet – i vilket denne måste ges tillräckligt med tid för att förbereda sitt försvar – enligt nationell rättspraxis är ett väsentligt processuellt krav och en förutsättning för att skattekontorets taxering ska vara laglig.¹⁹

48. För det andra skapar divergensen mellan de ekonomiska data som deklarerats av en beskattningsbar person och de data som härrör från tillämpning av branschriktvärden inte en *rättslig* presumtion. Tillämpningen av branschriktvärden på en specifik situation kan bara skapa en *enkel* presumtion (*”presunzione semplice”*) enligt artikel 2729.1 i Codice Civile (den italienska civilagen). Enligt den bestämmelsen lämnas bedömningen av sådana presumtioner till ”rättens skönsmässiga bedömning”, och rätten ska endast godta presumtionen när den är ”allvarlig, precis och konsekvent”.

49. Därför medför tillämpningen av branschriktvärden i en specifik situation inte en verklig omkastning av bevisbördan: det är fortfarande skattekontoret som det åligger att bevisa enligt erforderlig rättslig standard att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till den påstådda överträdelsen. Tillämpningen av branschriktvärden medför däremot att den beskattningsbara personen ska förete bevisning; denne måste framlägga argument och dokumentation för att förklara varför resultaten avviker från dem som normalt kunde väntas från en liknande affärsverksamhet. Som jag

¹⁸ Se, analogt, dom av den 10 juli 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, punkt 39), och dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 48).

¹⁹ Se, särskilt, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, domarna nr 26635, 26636, 26637 och 26638 av den 18 december 2009 och nr 18184 av den 29 juli 2013.

förstår det, ska skattemyndigheten beakta dessa element och, om den inte blir övertygad, förklara varför den slutligen gjort en annan bedömning. Vid ett eventuellt följande domstolsförfarande blir det till sist rättens sak att fritt värdera de element som framlagts av båda sidor utan att vara bunden av någon presumtion.

50. Det bör också erinras om att nationella regler som gäller betalning av icke deklarerad mervärdesskatt utgör tillämpning av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att de därför måste tolkas och tillämpas i överensstämmelse med Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).²⁰

51. Denna aspekt är enligt min mening mycket viktig i detta fall. Lagstiftning av det slag som är aktuellt i det nationella förfarandet ökar i icke obetydlig grad förvaltningens makt över de beskattningsbara personerna. Förvaltningen kan i fråga om speciella beskattningsbara personer göra vissa preliminära antaganden genom att ha tillgång till statistiska och ekonomiska data som inte gäller just dessa personer. Enligt min mening krävs, för att ett sådant system ska vara proportionerligt, en strikt tillämpning av artiklarna 47 ("rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol") och 48 ("presumtion för oskuld och rätten till försvar") i stadgan.

52. Det betyder för det första att innan skattemyndigheterna beslutar om en åtgärd som kommer att negativt påverka en beskattningsbar person, så måste denne försättas i en situation i vilken han eller hon kan effektivt framföra sin uppfattning om den information på vilken myndigheterna avser att grunda sitt beslut. Personen i fråga ska ges tillräckligt med tid för att förbereda sitt försvar.²¹ För det andra måste varje bedömning som görs av skattemyndigheterna kunna angripas vid en domstol som kan överpröva alla sakfrågor och rättsliga frågor som denna person vill åberopa.

53. I detta hänseende anser jag, när det gäller tillämpningen av branschriktvärden, att en beskattningsbar person särskilt måste kunna ifrågasätta både branschriktvärdenas korrekthet i och för sig²² och/eller deras relevans för bedömningen av dennes specifika situation (till exempel på grund av omständigheter som beaktats eller inte beaktats i rapporten och som kan påverka de bedömningar som gjorts).

54. Av avgörande betydelse i detta sammanhang är naturligtvis de beviskrav som den beskattningsbara personen måste uppfylla för att fullgöra sin bevisskyldighet och motbevisa den enkla presumtionen som härrör från tillämpningen av branschriktvärden. Enligt min mening måste beviskraven bli beroende av de element som skattekontoret åberopat till stöd för resultaten i rapporten: ju fler och ju trovärdigare dessa element är, desto högre blir det hinder som den beskattningsbara personen måste övervinna för att fullgöra sin börda och vice versa.

55. I detta sammanhang bör emellertid inte bortses från att alla företag inte endast är utsatta för risker och osäkerhet utan att de också kan påverkas av i huvudsak oförutsedda händelser. Inte varje nedgång eller negativt resultat kan lätt förutses *ex ante* och logiskt förklaras *ex post* (och ännu mindre bevisas med erforderlig rättslig styrka i ett domstolsförfarande). För att motbevisa en presumtion som härrör från tillämpning av branschriktvärden kan en beskattningsbar person därför tvingas bevisa negativa förhållanden, till exempel avsaknad eller lågt antal av beskattningsbara transaktioner under en viss period), vilket under vissa omständigheter kan vara en ganska svår uppgift. Den nationella domstolen som behandlar målet måste hålla beakta denna aspekt i minnet när den bedömer de argument och den bevisning som den beskattningsbara personen åberopat för att ifrågasätta en bedömning som, bland annat, bygger på en rapport baserad på statistiska och ekonomiska data.

²⁰ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

²¹ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkterna 30, 33 och 38 och där angiven rättspraxis).

²² Av detta skäl anser jag det oundgängligt med maximal transparens i fråga om metodologin som tillämpas vid utarbetande av rapporten och de faktiska förhållanden och parametrar som varit av betydelse.

56. Jag anser därför att sådan nationell lagstiftning som är aktuell i det nationella förfarandet inte i sig står i strid med proportionalitetsprincipen, förutsatt dock att den tillämpas i överensstämmelse med artiklarna 47 och 48 i stadgan.

2. Principen om skatteneutralitet

57. När det gäller principen om skatteneutralitet ser jag ingen grund för att anse sådan nationell lagstiftning som i detta fall är aktuell i det nationella förfarandet i sig stå i strid med denna princip, i huvudsak av följande två skäl.

58. Å ena sidan finns det ingenting som hindrar att en beskattningsbar person som taxerats på grundval av branschriktvärden begär avdrag med all inkommande mervärdesskatt för vilken han eller hon har tillräcklig bevisning. Med andra ord ser jag inget skäl till att skattekontorets befogenhet att fastställa och kvantifiera icke deklarerad mervärdesskatt genom, bland annat, presumtioner härrörande från branschriktvärden skulle påverka den beskattningsbara personens avdragsrätt.

59. I vart fall följer av ovannämnda principer att skattemyndigheterna är skyldiga att skaffa sig en noggrann bild av de beskattningsbara personernas ekonomiska situation och – oavsett eventuella påföljder som kan komma att utdömas – får de inte kräva som obetald skatt mer än vad skatteskulden faktiskt uppgår till.

60. Å andra sidan är jag inte heller övertygad av ”övervältringsargumentet” som tagits upp i begäran om förhandsavgörande. I fall av undandragande av skatt utgör den kvarvarande mervärdesskatten som skattekontoret kräver den andel av det vederlag som den beskattningsbara personen faktiskt mottagit i samband med den icke deklarerade transaktionen som svarar mot den tillämpliga mervärdesskattesatsen.²³

61. I det nationella förfarandet kan en beskattningsbar person som är ansvarig för bedrägeri eller undandragande av skatt inte åberopa neutralitetsprincipen genom att jämföra sin situation med den som en beskattningsbar person befinner sig i när han eller hon i god ordning har fullgjort sina förpliktelser enligt unionsrätten och nationella regler om mervärdesskatt. Som domstolen anförde i domen Maya Marinova, är beskattningsbara personer som gjort sig skyldiga till skatteundandragande bestående bland annat i hemlighållande av beskattningsbara transaktioner och den vinst som transaktionerna medfört inte i en jämförbar situation med beskattningsbara personer som fullgör sina förpliktelser i fråga om bokföring, ingivande av mervärdesskattsdeklarationer och betalning av mervärdesskatt. Under dessa förhållanden kan principen om skatteneutralitet inte legitimt åberopas av en beskattningsbar person som har avsiktligt deltagit i skatteundandragande och som har äventyrat tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.²⁴

62. Jag anser därför att ett system som det som gäller i den aktuella nationella lagstiftningen inte i sig strider mot principen om skatteneutralitet.

²³ Se artiklarna 73, 78 a och 96 i mervärdesskattedirektivet.

²⁴ Dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49).

IV. Slutsats

63. Som slutsats föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som ställts i begäran om förhandsavgörande från Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (provinsskattedomstolen i Reggio Calabria, Italien) på följande sätt:

Principerna om proportionalitet och skatteneutralitet som ligger till grund för rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om det gemensamma systemet för mervärdesskatt utgör inte hinder för nationell lagstiftning som tillåter myndigheterna att fastställa den skatt som ska betalas av en beskattningsbar person som antas ha en icke deklarerad mervärdesskatt med hjälp av en induktiv metod grundad på branschriktvärden om de sannolika inkomsterna för vissa kategorier av skattebetalare, förutsatt att sådan lagstiftning tillämpas i enlighet med artiklarna 47 och 48 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter i det nationella förfarandet, avgöra om den konkreta tillämpningen av denna lagstiftning i ett specifikt fall bryter mot dessa principer.