



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 november 2018\*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 273 – Efterbeskattning – Metod för att genom induktion uppskatta beskattningsunderlaget – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Presumtion – Principerna om neutralitet och proportionalitet – Nationell lag enligt vilken beräkningen av mervärdesskatten baseras på en förmodad omsättning”

I mål C-648/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinsskattedomstolen i Reggio Calabria, Italien) genom beslut av den 3 maj 2016, som inkom till domstolen den 16 december 2016, i målet

**Fortunata Silvia Fontana**

mot

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (referent) och C. Vajda,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom F. Tomat och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 mars 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

\* Rättegångsspråk: italienska.

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fortunata Silvia Fontana och Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (skattemyndigheten – avdelningen för provinsen Reggio Calabria, Italien) (nedan kallad skattemyndigheten) angående ett beskattningsbeslut om påförande av ytterligare mervärdesskatt.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Skäl 59 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

- 4 Av artikel 2.1 i detta direktiv framgår följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
  - b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
    - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36,
    - ii) av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller av varje annan icke beskattningsbar person, om det är fråga om nya transportmedel,
    - iii) av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1, om det är fråga om punktskattepliktiga varor för vilka skatten är utkrävbar inom medlemsstatens territorium i enlighet med direktiv 92/12/EEG.
  - c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
  - d) import av varor.”
- 5 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

6 I artikel 242 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

7 Artikel 244 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

8 I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

9 Av artikel 273 i detta direktiv framgår följande:

”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.

...”

### ***Italiensk rätt***

10 Artikel 39 första stycket i decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (presidentdekret nr 600 om allmänna bestämmelser om fastställelse av skatt på inkomst av den 29 september 1973 (GURI nr 268 av den 16 oktober 1973) har följande lydelse:

”I fråga om fysiska personers inkomster från näringsverksamhet ska [skatte]kontoret justera skatten i följande fall:

...

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 införskaffats av [skatte]kontoret enligt artikel 32. Förekomsten av icke deklarerad verksamhet eller frånvaron av deklarerade underskott kan också konstateras genom motbevisbara presumtioner, förutsatt att dessa är kvalificerade, precisa och samstämmiga.”

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633 om införande och reglering av mervärdesskatt) av den 26 oktober 1972 (GURI nr 292 av den 11 november 1972) reglerar det sätt på vilket en justering av mervärdesskattedeklarationer ska företas. I artikel 54 i detta dekret anges i huvudsak att kontroll av

att mervärdesskattedeclarationer är korrekta kan ske genom en formell revision av en deklARATION som getts in eller i mer detalj antingen på grundval av information och uppgifter som är tillgängliga för skattemyndigheten eller på grundval av sådant material som införskaffats av myndigheten vid utövande av dess undersökningsbefogenheter.

- 12 Artikel 62 bis i lagstiftningsdekret nr 331/93 (GURI nr 203 av den 30 augusti 1993), omvandlad till lag nr 427 av den 29 oktober 1993 (GURI nr 255 av den 29 oktober 1993), har följande lydelse:

”1. Efter samråd med relevanta handels- och yrkesorganisationer ska finansministeriets skatteavdelning, senast den 31 december 1996, upprätta specifika branschriktvärden för olika ekonomiska sektorer för att göra beskattningsförfarandet 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, i dess omvandlade och ändrade lydelse enligt lag nr 154 av den 27 april 1989, med senare ändringar. För detta ändamål ska skatteavdelningen 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 och publiceras i *Gazzetta ufficiale [della Repubblica Italiana]* senast den 31 december 1995. De kan omprövas och ska gälla för efterbeskattning från och med beskattningsåret 1995.”

- 13 Artikel 62 sexies.3 i lagdekret nr 331/93 har följande lydelse:

”Beskattningsbeslut enligt artikel 39 första stycket d i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973, i dess successivt ändrade lydelse, och artikel 54 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972, i dess successivt ändrade lydelse, kan även grundas på betydande 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.”

- 14 I artikel 10 i lag nr 146 av den 8 maj 1998 (GURI nr 110, ordinarie tillägg till GURI nr 93) föreskrivs följande:

”1. Efterbeskattning som grundas på de branschriktvärden som avses i artikel 62 sexies i lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993, i dess ändrade lydelse och omvandlad till lag nr 427 av den 29 oktober 1993, ska ske av 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<sup>bis</sup>. I de fall som avses i punkt 1 ska skattekontoret, innan beskattningsbeslutet meddelas, anmoda den beskattningsbara personen att inställa sig vid ett möte enligt artikel 5 i lagdekret nr 218 av den 19 juni 1997.

3<sup>ter</sup>. Om det på grund av branschriktvärden fastställs att en inkomst är felaktig, kan det utfärdas ett intyg som förklarar varför den deklarerade inkomsten eller ersättningen skiljer sig från den inkomst eller ersättning som bestämts enligt dessa riktvärden. Det kan även utfärdas ett intyg som visar att de ekonomiska faktorer som identifierats i branschriktvärdena saknar relevans för deklARATIONEN. Ett sådant intyg ska på begäran av den beskattningsbara personen utfärdas av de personer som nämns i a) och b) i artikel 3.3 i den förordning som utfärdats genom presidentdekret nr 322 av den 22 juli 1998, vilka är behöriga att översända deklARATIONER elektroniskt, av tjänstemän vid skatterådgivningscentra som är sammansatta av de personer som avses i artikel 32.1 a–c i lagstiftningsdekret nr 241 av den 9 juli 1997 och av anställda och tjänstemän vid yrkesorganisationer som har behörighet att lämna sådant tekniskt biträde som avses i artikel 12.2 i lagstiftningsdekret nr 546 av den 31 december 1992.

...

5) Vid beräkningen av mervärdesskatten ska den genomsnittliga skattesats som följer av förhållandet mellan skatten på skattepliktiga transaktioner, med avdrag för skatten på leverans av avskrivningsbara tillgångar, och skatten på den deklarerade omsättningen, tillämpas på den högre inkomst eller ersättning som fastställts på grundval av nämnda branschriktvärden, med hänsyn tagen till förekomsten av icke skattepliktiga 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, ska upprättas genom dekret av finansministeriet. Denna kommission ska, innan den godkänner och offentliggör branschriktvärden, i ett utlåtande ange sin uppfattning i frågan om dessa riktvärden kan anses ge en sann bild av den verksamhet som de gäller. Det är kostnadsfritt att rådfråga kommissionens medlemmar.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 15 Fortunata Silvia Fontana är registrerad för mervärdesskatt. Hon blev föremål för ett förfarande för efterbeskattning angående beskattningsåret 2010.
- 16 Skattemyndigheten skickade den 14 maj 2014 en anmodan till klaganden i det nationella målet att inställa sig, vilket var inledningen till ett kontradiktoriskt efterbeskattningsförfarande.
- 17 I samband med detta förfarande bestred Fortunata Silvia Fontana det belopp skattemyndigheten avsåg att efterbeskatta henne för. Detta belopp hade fastställts på grundval av branschriktvärden avseende revisorer och skatterådgivare.
- 18 Skattemyndigheten delgav den 24 december 2014 Fortunata Silvia Fontana ett beskattningsbeslut avseende inkomstskatt för fysiska personer, regional skatt på affärsverksamhet och mervärdesskatt för beskattningsåret 2010.
- 19 Klaganden i det nationella målet överklagade beslutet till Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinsskattedomstolen i Reggio Calabria, Italien) och bestred bland annat att hon skulle betala det av skattemyndigheten begärda beloppet för obetald mervärdesskatt. Hon hävdade särskilt att skattemyndigheten felaktigt hade tillämpat branschriktvärdena avseende revisorer och skatterådgivare på hennes situation i stället för motsvarande riktvärden avseende rådgivare i frågor om personalledning, vilket hon anser vara sin huvudsakliga verksamhet. Dessutom framhöll hon att mervärdesskattebeloppet hade fastställts på grundval av ett branschriktvärde som inte gav en rättvisande bild av de inkomster hennes företag genererat, vad avser proportionalitet och koherens.
- 20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinsskattedomstolen i Reggio Calabria) har uppgett att det saknas fog för den invändning som klaganden i det nationella målet har framfört och som avser att skattemyndigheten felaktigt har hänfört hennes verksamhet till revision och skatterådgivning, eftersom ”de argument som klaganden [i det nationella målet] har framfört inte stöds av obestridliga faktiska förhållanden”.
- 21 Den domstolen har emellertid uttryckt sin tvekan, bland annat med hänsyn till principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, vad gäller metoden för att uppskatta den obetalda mervärdesskatten baserat på branschriktvärden.

- 22 Den hänskjutande domstolen har framhållit att en sådan uppskattningsmetod endast beaktar den totala inkomsten, utan att ta hänsyn till var och en av de ekonomiska transaktioner som genomförts av den beskattningsbara personen och dennes rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som denne betalat i tidigare led.
- 23 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinsskattedomstolen i Reggio Calabria) att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”Är den italienska lagstiftningen, närmare bestämt artiklarna 62 sexies.3 och 62 bis i lagstiftningsdekret nr 331/93, [omvandlat till lag] nr 427 av den 29 oktober 1993, i den del den medger att mervärdesskatt kan beräknas på den sammanlagda omsättningen, vilken fastställs induktivt, förenlig med artiklarna 113 och 114 FEUF [samt mervärdesskattedirektivet], med hänsyn till avdragsrätten och skyldigheten att övervältra skatten samt, mer allmänt, till principerna om skatteneutralitet och om övervältring av skatten?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

#### ***Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning***

- 24 Den italienska regeringen anser att den fråga som ställts är hypotetisk, eftersom den invändning som framförts av klaganden i det nationella målet, vilken främst avsåg den felaktiga klassificering som gjorts av klagandens verksamhet i samband med tillämpningen av branschriktvärdena, har tillbakavisats av den hänskjutande domstolen. Den domstolen har nämligen redan i praktiken utslutit att det branschriktvärde som är aktuellt i det nationella målet inte skulle överensstämma med de faktiska förhållandena för denna ekonomiska verksamhet.
- 25 EU-domstolen konstaterar i detta sammanhang att frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan således enbart avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 26 oktober 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 16 och där angiven rättspraxis).
- 26 I förevarande fall har klaganden i det nationella målet ifrågasatt branschriktvärdena och gjort gällande att de inte återspeglar de faktiska förhållandena för klagandens verksamhet. Detta har föranlett den hänskjutande domstolen att fråga sig huruvida metoden för att utifrån dessa branschriktvärden uppskatta skatten, på grundval av den totala omsättningen, utan att beakta var och en av de ekonomiska transaktioner som genomförts av den beskattningsbara personen, är förenlig med EUF-fördraget, mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.
- 27 Eftersom den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen således inte saknar samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, kan frågan tas upp till sakprövning.

### *Prövning i sak*

- 28 Inledningsvis bör det noteras att artiklarna 113 och 114 FEUF, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i frågan, inte är relevanta i förevarande fall, eftersom dessa artiklar innehåller de närmare bestämmelserna för hur institutionerna ska gå till väga när de antar åtgärder för tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning inom Europeiska unionen.
- 29 Mot bakgrund av detta påpekande bör det antas att den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken skattemyndigheten får tillämpa en induktiv metod som grundar sig på branschriktvärden, vilka godkänts genom ministerdekret, för att fastställa en beskattningsbar persons omsättning och, i enlighet med detta, efterbeskatta denna person genom att ålägga denne att betala ett ytterligare belopp i mervärdesskatt.
- 30 Det ska påpekas att beskattningsunderlaget vid leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst mot ersättning enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgörs av den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller (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).
- 31 För att skattemyndigheten ska kunna fastställa och kontrollera mervärdesskatten åläggs de beskattningsbara personerna, i artiklarna 242 och 244 samt i artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet, att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper, att lagra en kopia av alla fakturor de utfärdat och, slutligen, att inge en deklARATION till skattemyndigheten som innehåller alla de uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som ska betalas.
- 32 Enligt artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa andra skyldigheter än de som anges i direktivet, som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägerier, 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. Enligt skäl 59 i mervärdesskattedirektivet syftar detta dessutom till att ge medlemsstaterna befogenhet att, inom vissa begränsningar och på vissa villkor, vidta särskilda åtgärder som avviker från detta direktiv, i syfte att förenkla skatteuppbörden och förhindra vissa former av skatteundandragande eller skatteflykt.
- 33 Domstolen har slagit fast att det av artikel 273 första stycket, samt av artiklarna 2 och 250.1 i mervärdesskattedirektivet och artikel 4.3 FEU, följer att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande (dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 41 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18).
- 34 Det bör i detta sammanhang framhållas att det förhållandet att en beskattningsbar person inte har deklarerat hela omsättningen inte får hindra uppbörden av mervärdesskatten och att det ankommer på behöriga nationella institutioner att återställa den situation som skulle ha förelegat om den beskattningsbara personen inte agerat på detta sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 42).
- 35 Domstolen har slagit fast att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, utanför de gränser som fastslagits där, inte anger vilka villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva och att artikeln därför ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på de medel som ska användas för att uppnå målen att uppbära hela mervärdesskatten och bekämpa skatteundandragande. Medlemsstaterna måste emellertid utöva denna behörighet med iakttagande av

unionsrätten och dess allmänna principer och, i synnerhet, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkterna 43 och 44 samt där angiven rättspraxis, och dom av den 17 maj 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41).

- 36 Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet utgör således i princip inte hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det mervärdesskattebelopp som en beskattningsbar person ska betala fastställs på grundval av den totala omsättningen, såsom den uppskattats induktivt utifrån branschriktvärden som godkänts genom ministerdekret, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och i syfte att förebygga skatteundandragande.
- 37 Denna nationella lagstiftning och tillämpningen av den är emellertid endast förenlig med unionsrätten om principerna om skatteneutralitet och proportionalitet iakttas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44).
- 38 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida de nationella bestämmelser som är aktuella i det nationella målet är förenliga med de krav som anges i ovanstående punkt. EU-domstolen får emellertid tillhandahålla den hänskjutande domstolen uppgifter som kan vara användbara för att den domstolen ska kunna lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46).
- 39 Principen om skatteneutralitet – vilken enligt domstolens fasta praxis innebär att beskattningsbara personer har rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster – utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Avdragssystemet syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 56 och 57 samt där angiven rättspraxis).
- 40 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 41 När skattemyndigheten avser att efterbeskatta en beskattningsbar person för mervärdesskatt, med ett belopp som är resultatet av att den totala omsättningen genom induktionsmetoden har höjts, så följer det av principen om skatteneutralitet att denna beskattningsbara person ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats i tidigare led, i enlighet med de villkor som fastställs i avdelning X i mervärdesskattedirektivet.
- 42 Vad gäller proportionalitetsprincipen, så utgör denna princip inte något hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken ett förfarande som kan leda till efterbeskattning får inledas endast om det förekommer betydande avvikelser mellan den omsättning som den beskattningsbara personen har deklarerat och den omsättning som fastställts genom induktionsmetoden, med beaktande av den omsättning som realiserats av personer som utövar samma verksamhet som den beskattningsbara personen. De branschriktvärden som använts för att genom induktion fastställa denna omsättning ska vara korrekta, pålitliga och aktuella. En sådan avvikelse kan endast ge upphov till en motbevisbar presumtion som den beskattningsbara personen kan häva med stöd av bevis för motsatsen.
- 43 Det ska i detta sammanhang framhållas att den beskattningsbara personens rätt till försvar ska tillvaratas under hela förfarandet för efterbeskattning. Detta innebär bland annat att den beskattningsbara personen, innan det fattas ett beslut som går denne emot, ska ges tillfälle att på ett



meningsfullt sätt framföra sina synpunkter med avseende på de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sitt beslut (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, punkt 30).

- 44 Den beskattningsbara personen ska således ha möjlighet att ifrågasätta såväl huruvida de berörda branschriktvärdena är riktiga som huruvida de är relevanta att tillämpa för att bedöma dennes specifika situation. Den beskattningsbara personen ska vidare ges tillfälle att förklara varför den omsättning som deklarerats, trots att den är lägre än den omsättning som fastställts genom den induktiva metoden, avser denna persons faktiska verksamhet under den period som är aktuell. Eftersom tillämpningen av ett branschriktvärde innebär att den beskattningsbara personen i förekommande fall måste bevisa negativa förhållanden, kräver proportionalitetsprincipen att beviskraven inte är orimligt höga.
- 45 Det kan under dessa omständigheter konstateras att den ordning som är aktuell i det nationella målet, genom sin utformning, struktur och de konkreta bestämmelser som gäller för den, inte tycks strida mot proportionalitetsprincipen. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera detta.
- 46 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Mervärdesskattedirektivet och principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken en skattemyndighet, i de fall då det finns en betydande skillnad mellan de intäkter som deklarerats och de intäkter som har uppskattats utifrån branschriktvärden, får tillämpa en induktiv metod grundad på sådana branschriktvärden för att fastställa den beskattningsbara personens omsättning och, i enlighet med detta, efterbeskatta denna person genom att ålägga denne att betala ett ytterligare belopp i mervärdesskatt, under förutsättning att denna lagstiftning och tillämpningen av den ger den beskattningsbara personen tillfälle att, i enlighet med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet samt rätten till försvar, ifrågasätta de resultat som uppnåtts genom att tillämpa denna metod, med stöd av all den motbevisning denna person förfogar över, och utöva sin avdragsrätt i enlighet med bestämmelserna i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

### **Rättegångskostnader**

- 47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

**Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken en skattemyndighet, i de fall då det finns en betydande skillnad mellan de intäkter som deklarerats och de intäkter som har uppskattats utifrån branschriktvärden, får tillämpa en induktiv metod grundad på sådana branschriktvärden för att fastställa den beskattningsbara personens omsättning och, i enlighet med detta, efterbeskatta denna person genom att ålägga denne att betala ett ytterligare belopp i mervärdesskatt, under förutsättning att denna lagstiftning och tillämpningen av den ger den beskattningsbara personen tillfälle att, i enlighet med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet samt rätten till försvar, ifrågasätta de resultat som uppnåtts genom att tillämpa denna metod, med stöd av all den motbevisning denna person förfogar över, och utöva sin avdragsrätt i enlighet med bestämmelserna i avdelning X i direktiv 2006/112, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter