

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ANTHONY MICHAEL COLLINS

föredraget den 28 september 2023(1)

Mål C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

mot

Agenzia delle Entrate

(begäran om förhandsavgörande från Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbar person – Icke verksamhetsdrivande bolag – Motbevisbar presumtion grundad på värdet av de ekonomiska transaktionerna i förhållande till värdet av anläggningstillgångarna – Begränsning av avdragsrätten – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Proportionalitet – Rättssäkerhet – Berättigade förväntningar”

Inledning

1. Tillåter rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) att en medlemsstat antar lagstiftning enligt vilken ett bolag som är registrerat som beskattningsbar person kan anses vara icke verksamhetsdrivande om värdet av bolagets mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner inte uppnår en viss minimitröskel under tre på varandra följande beskattningsår, vilket innebär att bolaget – utan att det påverkar dess rätt att kvitta ingående mervärdesskatt som betalats mot den mervärdesskatt som belöper på dess utgående transaktioner – förlorar rätten att föra över eventuellt tillgodoräknad ingående mervärdesskatt till en efterföljande beskattningsperiod, såvida bolaget inte kan visa att det av objektiva skäl inte har kunnat uppnå detta tröskelvärde?

II. Nationell rätt

2. Enligt artikel 30 i legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, av den 23 december 1994 (lag nr 724/1994 om åtgärder för rationalisering av de offentliga finanserna) (nedan kallad lag nr 724/1994),(3) med rubriken ”Skalbolag. Värdering av värdepapper”, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”1. Vid tillämpningen av denna artikel ska börsnoterade aktiebolag, kommanditaktiebolag,

aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag, samt alla slags bolag och enheter som saknar hemvist i men har ett fast driftsställe inom statens territorium, om inte annat visas, anses vara icke verksamhetsdrivande bolag om det sammanlagda beloppet av intäkter, ökningar av varulager och inkomster, med undantag för extraordinära sådana, enligt resultaträkningen, i förekommande fall, understiger summan av de belopp som erhålls genom tillämpning av följande procentsatser:

...

c) 15 procent av värdet på övriga anläggningstillgångar, inklusive leasingavtal.

...

4. När det gäller icke verksamhetsdrivande bolag och enheter berättigar eventuellt tillgodoräknade överskjutande belopp enligt den ingivna mervärdesskattedeklarationen inte till återbetalning, och kan inte heller avräknas ... eller föras över ... Om det icke verksamhetsdrivande bolaget eller den icke verksamhetsdrivande enheten under tre på varandra följande beskattningsperioder genomför relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner till ett värde som understiger det belopp som följer av tillämpningen av de procentsatser som avses i punkt 1, får ett sådant tillgodoräknat överskjutande belopp inte föras över i syfte att avräknas mot den mervärdesskatt som ska betalas för efterföljande beskattningsperioder.

4a. Om objektiva omständigheter har gjort det omöjligt att uppnå de intäkter, ökningar av varulager eller inkomster som fastställts i enlighet med denna artikel, eller har gjort det omöjligt att genomföra de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som avses i punkt 4, får det berörda bolaget begära att de relevanta bestämmelserna mot skatteundandragande ... inte ska tillämpas.

...”

III. Saken i det nationella målet, begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen

3. Vigna Ottieri s.r.l. har sedan år 1996 investerat i produktionsanläggningar, utrustning och ett varumärke för att sälja vin som bolaget producerat i Kampanien (Italien). I december 2005 hyrde Vigna Ottieri ut sina materiella och immateriella tillgångar till Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (nedan kallat Feudi) mot vederlag. Vid den tidpunkten ägde Feudi 22,7 procent av Vigna Ottieri.

4. År 2007 inledde kommissionen ett överträdelseförfarande mot Italien och ifrågasatte huruvida artikel 30 i lag nr 724/1994 var förenlig med mervärdesskattedirektivet.⁽⁴⁾ Efter skriftväxling avslutade kommissionen detta överträdelseförfarande i september 2010.

5. I december 2010 delgav den italienska skattemyndigheten Vigna Ottieri ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt. I beslutet angavs att Vigna Ottieri skulle anses vara icke verksamhetsdrivande för beskattningsåret 2008 eftersom värdet av de mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner som bolaget hade bokfört understeg det tröskelvärde under vilket bolag presumeras vara icke verksamhetsdrivande i den mening som avses i artikel 30 i lag nr 724/1994.⁽⁵⁾ De enda intäkter som Vigna Ottieri föreföll ha erhållit under detta beskattningsår var de avgifter som Feudi hade betalat till bolaget för användningen av dess varumärke, hyran av dess utrustning och försäljningen av viss begagnad utrustning. Vid tillämpningen av tröskelvärdena i artikel 30 i lag nr 724/1994 bortsåg skattemyndigheten från dessa intäkter, eftersom den ansåg att de avgifter som Vigna Ottieri hade erhållit från Feudi hänförde sig till överlåtelse av en del av en verksamhet och således inte omfattades av mervärdesskatt. I beslutet konstaterades även att värdet av Vigna Ottieris utgående transaktioner

inte hade nått upp till det tillämpliga tröskelvärdet under tre på varandra följande beskattningsår. Skattemyndigheten avslog således Vigna Ottieris anspråk på att tillgodoräknas ingående mervärdesskatt för år 2009.

6. Vigna Ottieri överklagade detta beslut och yrkade att beskattningsbeslutet skulle upphävas. Bolaget hävdade att intäkterna från uthyrningen av dess tillgångar översteg de tröskelvärden som fastställts i artikel 30 i lag nr 724/1994. Vigna Ottieri gjorde vidare gällande att det inte skulle anses ha skett någon överlåtelse av en del av en verksamhet, eftersom skattemyndigheten inte hade kunnat visa att Feudi hade fortsatt att bedriva den verksamhet som tidigare hade bedrivits av Vigna Ottieri. I april år 2012 ogillade Commissione tributaria provinciale di Avellino (Provinsskattedomstolen i Avellino, Italien) Vigna Ottieris yrkande att beskattningsbeslutet skulle upphävas. Bolaget överklagade det avgörandet.

7. I september 2012 övertog Feudi äganderätten till Vigna Ottieri.

8. I oktober 2013 avslog Commissione tributaria regionale della Campania (Regionskattedomstolen, Kampanien, Italien) Vigna Ottieris överklagande. Nämnda domstol fann att icke verksamhetsdrivande bolag ofta tillåter tredje parter, vanligtvis deras aktieägare, att använda deras tillgångar på förmånliga villkor. Under sådana omständigheter kan företag som äger dessa tillgångar betraktas som ett icke verksamhetsdrivande bolag. Denna domstol slog även fast att Vigna Ottieri, genom att hyra ut sina tillgångar till Feudi, inklusive rätten att använda dess varumärke, i realiteten hade överlåtit en del av sin verksamhet till Feudi, vilket innebar att transaktion inte omfattades av mervärdesskatt.

9. I mars 2014 överklagade Feudi denna dom till Corte suprema di Cassazione (Högsta domstolen, Italien). Bolaget har gjort gällande att rätten till avdrag för mervärdesskatt endast kunde begränsas i de situationer som uttryckligen avsågs i rådets sjätte direktiv.(6) Enligt artikel 27 i det direktivet fick rådet enhälligt bemyndiga nationella åtgärder för att hindra skatteflykt eller skatteundandragande. Feudi har hävdade att artikel 30 i lag nr 724/1994, i avsaknad av ett sådant bemyndigande, stred mot sjätte direktivet.

10. Skattemyndigheten har gjort gällande att den på ett korrekt sätt tillämpade artikel 30 i lag nr 724/1994, vilken syftar till att förhindra att juridiska personer som formellt sett bedriver en ekonomisk verksamhet, men som i själva verket inte är verksamhetsdrivande, kommer i åtnjutande av skatteförmåner. Eftersom Vigna Ottieri inte var en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, var det korrekt att neka bolaget avdragsrätt för mervärdesskatt.

11. Corte suprema di Cassazione (Högsta domstolen) har konstaterat att artikel 30 i lag nr 724/1994 syftar till att motverka att icke verksamhetsdrivande bolag bildas vars enda syfte är att erhålla förmånliga skattevillkor för förvaltningen av aktieägarnas tillgångar. I artikel 30 i lag 724/1994 fastställs, med hänvisning till genomsnittliga lönsamhetskvoter för bolags tillgångar, tröskelvärden för att identifiera när ett bolag inte bedriver verksamhet. Presumptionen att bolag som inte når upp till dessa tröskelvärden inte bedriver verksamhet grundar sig på iakttagelsen att det inte går att bedriva verklig affärsverksamhet utan ett visst minimum av kontinuitet i intäkterna. Ett bolag kan motbevisa denna presumption genom att visa att det på grund av objektiva omständigheter var omöjligt att generera denna miniminivå av intäkter.

12. Corte suprema di Cassazione (Högsta kassationsdomstolen) har förklarat att en icke verksamhetsdrivande beskattningsbar person förlorar rätten till återbetalning av ett eventuellt tillgodohavande avseende överskjutande mervärdesskatt(7) som den har gjort anspråk på i sin skattedeklaration, rätten att kvitta detta tillgodohavande mot mervärdesskatteskulder och rätten att föra över detta tillgodohavande till tredje part. Även om den beskattningsbara personen behåller

rätten att föra över detta tillgodohavande och dra av det från den mervärdesskatt som ska betalas under efterföljande beskattningsperioder, går denna rätt förlorad om den beskattningsbara personen under tre på varandra följande beskattningsår inte uppnår de tröskelvärden som avses i punkt 11 i förevarande förslag till avgörande. Rätten att dra av mervärdesskatt inträder när en beskattningsbar person levererar varor eller tillhandahåller tjänster till en annan beskattningsbar person som den sistnämnda avser att använda som insats för sina beskattade utgående transaktioner. Nationella skattemyndigheter kan inte uppställa ytterligare villkor. Det är mot denna bakgrund som Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) önskar få klarhet i huruvida det är möjligt att frånta ett bolag som inte uppfyller kriterierna i artikel 30 i lag nr 724/1994 sin ställning som beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet på grund av att bolaget inte har genomfört en tillräcklig mängd mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner, även om grunderna för detta beslut kan motbevisas.

13. I mervärdesskattedirektivet erkänns också att förebyggande av bedrägeri, skatteundandragande och missbruk är legitima mål. Avdragsrätt kan nekas när den beskattningsbara personen, under förevändning att denne bedriver en ekonomisk verksamhet, i själva verket avser att för privat bruk förvärva varor för vilka avdrag hade kunnat göras om de hade varit avsedda att användas i denna ekonomiska verksamhet. Skattemyndigheterna kan dock inte införa bevisregler, såsom en presumtion att det föreligger missbruk eller bedrägeri när en investering överges, som gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för de beskattningsbara personerna att utöva sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) hyser således tvivel om huruvida presumtionen i artikel 30 i lag nr 724/1994 är förenlig med proportionalitetsprincipen, trots att kommissionen, som svar på en fråga från Europaparlamentet, har svarat att den är det.(8)

14. Corte suprema di Cassazione (Högsta domstolen) hyser slutligen tvivel om huruvida artikel 30 i lag nr 724/1994 strider mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. En beskattningsbar person som genomför en transaktion kommer nämligen inte att kunna vara säker på huruvida denna kommer att medföra rätt till avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt, eftersom dessa rättigheter villkoras av att den beskattningsbara personen uppnår en viss inkomstnivå under ett visst beskattningsår.

15. Mot denna bakgrund har Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artikel 9.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att en person eller enhet kan nekas ställningen som beskattningsbar person, och följaktligen rätten att dra av eller att erhålla återbetalning av ingående mervärdesskatt som betalats, för det fall att värdet av de mervärdesskattepliktiga transaktioner som personen eller enheten har genomfört under tre på varandra följande år enligt kriterier som är fastställda i lag anses vara för lågt för att stå i proportion till vad som rimligen kan förväntas med beaktande av tillgängliga tillgångar, och den berörda personen eller enheten inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverar detta resultat?

2. Om den första frågan besvaras nekande, utgör då artikel 167 i [mervärdesskattedirektivet], den allmänna principen om mervärdesskattens neutralitet och den allmänna principen om att varje inskränkning av rätten till avdrag för mervärdesskatt måste vara proportionerlig hinder för nationell lagstiftning, såsom artikel 30.4 i lag nr 724 av år 1994, enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats för förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att utnyttja denna mervärdesskatt under en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande år enligt kriterier som är

fastställda i lag anses vara för lågt för att stå i proportion till vad som rimligen kan förväntas med beaktande av tillgängliga tillgångar, och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverar detta resultat?

3. Om den andra frågan besvaras nekande, utgör då de unionsrättsliga principerna om rättssäkerheten och om skydd för berättigade förväntningar hinder för nationell lagstiftning, såsom artikel 30.4 i lag nr 724 av år 1994, enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats för förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att utnyttja denna mervärdesskatt under en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande år enligt kriterier som är fastställda i lag anses vara för lågt för att stå i proportion till vad som rimligen kan förväntas med beaktande av tillgängliga tillgångar, och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverar detta resultat?"

16. Feudi, den spanska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Parterna yttrade sig muntligen och besvarade EU-domstolens frågor vid förhandlingen den 14 juni 2023.

IV. Bedömning

A. Den första frågan

17. Feudi har hävdat att denna fråga ska besvaras nekande. Ställningen som beskattningsbar person är en följd av att vederbörande bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess lönsamhet eller värdet av dess utgående transaktioner. Enligt rättspraxis är det i allmänhet tillräckligt att en tillgång är ägnad att utnyttjas ekonomiskt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen erhåller fortlöpande intäkter från detta nyttjande. Om emellertid en tillgång kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, ska det utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöras om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter.⁽⁹⁾ Feudi har understrukit att dess tillgångar i form av anläggningar, utrustning och ett varumärke endast kan utnyttjas för att sälja vin. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet utgör således hinder för tillämpningen av en presumtion som utgår från värdet av mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner.

18. Den italienska regeringen har hävdat att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för nationell lagstiftning såsom den som är omtvistad i det nationella målet, vilken syftar till att förhindra missbruk av bolag för att uppnå skattefördelar. Ett bolag som inte levererar varor eller tjänster på en marknad kan inte anses bedriva en ekonomisk verksamhet. Den nationella lagstiftningen syftar endast till att, med hjälp av en motbevisbar presumtion som utgår från värdet av mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner och vars tillämpning är underkastad domstolsprövning, identifiera situationer där bolag faktiskt inte bedriver en verklig ekonomisk verksamhet.

19. Kommissionen har påpekat att den italienska lagstiftningen syftar till att förhindra missbruk som sker när bolag innehar produktiva tillgångar som inte genererar skattepliktiga intäkter. Dessa företag identifieras genom att värdet av de tillgångar som de innehar jämförs med vissa intäktströsklar. Ett bolag anses vara icke verksamhetsdrivande om de deklarerade skattepliktiga intäkterna understiger dessa tröskelvärden under en viss period, såvida det inte kan förklara varför intäkterna varit så låga. Enligt italiensk rätt påförs sådana bolag även bolagsskatt med en skattesats som beräknas på grundval av en förmodad minimiinkomst. Artikel 30 i lag nr 724/1994 begränsar rätten för icke verksamhetsdrivande bolag att göra avdrag för mervärdesskatt på tre sätt. För det första kan ett icke verksamhetsdrivande bolag inte erhålla återbetalning av

överskjutande mervärdesskatt som betalats under ett beskattningsår då bolaget anses ha varit icke verksamhetsdrivande.(10) För det andra kan detta bolag inte kvitta överskjutande mervärdesskatt som betalats mot andra skatter eller avgifter som ska erläggas och kan inte heller föra över tillgodoräknad ingående mervärdesskatt till tredje part under ett beskattningsår då bolaget anses ha varit icke verksamhetsdrivande. För det tredje kan ett icke verksamhetsdrivande bolag i princip föra över tillgodoräknad ingående mervärdesskatt till nästa beskattningsår, men denna rätt går förlorad om det anses ha varit icke verksamhetsdrivande under tre på varandra följande beskattningsår.

20. I artikel 9 i mervärdesskattedirektivet ges begreppet "ekonomisk verksamhet" en mycket vid definition som omfattar all varaktig verksamhet som bedrivs mot vederlag, oberoende av dess syfte och resultat. Kommissionen har intagit ståndpunkten att ett bolag inte nödvändigtvis förlorar sin ställning som beskattningsbar person till följd av att det anses vara icke verksamhetsdrivande enligt tillämplig nationell lagstiftning. Ställningen som beskattningsbar person, såsom den definieras i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, är oberoende av lönsamheten i den ekonomiska verksamhet som den bedriver. Ett icke verksamhetsdrivande bolag kan alltid ange att det inte har förvärvat varor eller tjänster för sina beskattade utgående transaktioner, i vilket fall bolaget inte har rätt att dra av mervärdesskatt som betalats i enlighet med artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Enligt kommissionen har den italienska skattemyndigheten inte ifrågasatt att Vigna Ottieris verksamhet var av ekonomisk art, utan snarare ansett att bolaget inte var verksamhetsdrivande på grund av att dess mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner inte var tillräckligt lönsamma.

21. Begreppet "beskattningsbar person" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet ska definieras i förhållande till begreppet "ekonomisk verksamhet" i artikel 9.1 andra stycket i nämnda direktiv. Det är nämligen förekomsten av ekonomisk verksamhet som enligt artikel 9.1 första stycket i samma direktiv motiverar att någon ska anses utgöra en beskattningsbar person.(11)

22. Med begreppet "ekonomisk verksamhet" avses enligt artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, däribland särskilt "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". Begreppet "utnyttjande" avser, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, alla transaktioner, oavsett rättslig form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av tillgångar.(12) Antalet transaktioner och deras värde utgör inte ett giltigt kriterium för att skilja den verksamhet som en aktör bedriver i egenskap av privatperson, vilken inte omfattas av mervärdesskatt, från den verksamhet som bedrivs av en aktör vars transaktioner utgör ekonomisk verksamhet.(13)

23. Begreppen "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster" har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat.(14) Det saknar betydelse huruvida transaktionerna har ett vinstsyfte.(15) Det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger dess gängse marknadspris saknar således betydelse för dess kvalificering som en transaktion mot ersättning.(16)

24. Varken köp eller försäljning av en tillgång utgör utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, eftersom den enda ersättningen för transaktioner av detta slag utgörs av en eventuell vinst vid försäljningen av tillgången.(17) Inte heller ska blotta innehavet av tillgångar betraktas som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.(18) Detta återspeglas i artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet, där det anges att medlemsstaterna vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis, får anse att någon

leverans av varor inte har ägt rum. Denna bestämmelse syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den mervärdesskatt som betalats.(19) Mot bakgrund av detta syfte ska begreppet överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, anses omfatta överföring av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inbegripet materiella och immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska dock inte omfatta rena överlåtelser av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager.(20) En överföring av tillgångar kan även föreligga om lokalerna ställs till förvärvarens förfogande genom ett hyresavtal eller om mottagaren själv har en lämplig fast egendom dit de överförda tillgångarna kan flyttas och där mottagaren kan fortsätta att bedriva samma ekonomiska verksamhet.(21)

25. De överföringar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts, men det uppställs inget krav i denna bestämmelse på att mottagaren före överföringen ska ha bedrivit samma slags ekonomiska verksamhet som överlåtare.(22)

26. En transaktion utgör en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och utgör således en ekonomisk verksamhet om den uppfyller det objektiva kriterium som detta begrepp grundar sig på. Så är fallet även om en transaktion har genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel.(23)

27. Härav följer att varje person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som syftar till att fortlöpande vinna intäkter ska anses vara en beskattningsbar person, oberoende av resultatet av denna verksamhet. Mervärdesskattedirektivet utgör således hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ställningen som beskattningsbar person villkoras av att en ekonomisk verksamhet genererar inkomster på en viss nivå.

28. Jag föreslår följaktligen att EU-domstolen ska besvara den första frågan på så sätt att artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en person inte kan nekas ställningen som beskattningsbar person för det fall att värdet av de mervärdesskattepliktiga transaktioner som denne har genomfört under tre på varandra följande år anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera.

29. Jag noterar emellertid att kommissionen vid förhandlingen gjorde gällande att den omtvistade nationella lagstiftningen inte påverkar ställningen som beskattningsbar person i den mån som en beskattningsbar person som inte uppnår den erforderliga intäktsnivån delvis kan kvitta ingående mervärdesskatt som betalats mot mervärdesskatt som belöper på dess utgående transaktioner. Den enda konsekvensen av att den relevanta intäktströskeln inte har uppnåtts under tre på varandra följande beskattningsår är att den beskattningsbara personen inte kan föra över eventuella tillgodohavanden avseende överskjutande ingående mervärdesskatt som betalats och således förlorar rätten att göra anspråk på detta tillgodohavande. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om så är fallet, förefaller det som om den ifrågavarande nationella lagstiftningen faktiskt inte uppställer något krav på att en person måste uppnå en viss intäktströskel under en viss beskattningsperiod för att anses vara en beskattningsbar person.

B. Den andra frågan

30. Feudi har gjort gällande att rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, inte får underkastas andra villkor än att det ska

bedrivs en ekonomisk verksamhet och att de varor och tjänster som förvärvats ska användas för detta ändamål. En beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt när dess utgående transaktioner är belagda med sådan skatt. En skattemyndighet kan visserligen vägra avdragsrätt i fall av skatteflykt eller skattebedrägeri, som påvisats med hänvisning till objektiva faktorer, men den kan enligt Feudi inte grunda sig på en presumtion för detta ändamål. Under alla omständigheter är ett kriterium som grundar sig på omfattningen av mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner ett olämpligt mått för att bedöma förekomsten av bedrägeri.

31. Den italienska regeringen har gjort gällande att dess nationella lagstiftning inte gör det omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, eftersom bolagen kan visa att de faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet trots att de uppbär låga intäkter. Artikel 30 i lag nr 724/1994 är således förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen.

32. Enligt kommissionen har en beskattningsbar person rätt att, i den mån varor eller tjänster används för dennes beskattade transaktioner, dra av den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas för dessa varor eller tjänster. Detta avdrag beräknas i princip genom att det totala mervärdesskattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under en viss beskattningsperiod subtraheras från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för samma period. Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas får medlemsstaterna antingen göra en återbetalning av det överskjutande beloppet eller föra över det till nästa beskattningsperiod.

33. I målet vid den hänskjutande domstolen nekades Feudi rätt att föra över den tillgodoräknade ingående mervärdesskatten, eftersom värdet av bolagets mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner inte hade uppnått den minimitröskel som stadfäst i den italienska lagstiftningen under tre på varandra följande beskattningsår. Kommissionen har gjort gällande att i den mån den italienska lagstiftningen betraktar vissa beskattningsbara personer som icke verksamhetsdrivande, så är det för att dessa beskattningsbara personer kan ha genomfört mervärdesskattepliktiga ingående transaktioner utan att samtidigt utföra en tillräcklig mängd mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner. Eftersom en beskattningsbar person under sådana omständigheter inte har rätt att dra av den överskjutande ingående mervärdesskatt som betalats, utgör principen om mervärdesskattens neutralitet inte hinder för den italienska lagstiftningen.

34. Kommissionen anser även att artikel 30 i lag nr 724/1994 står i proportion till syftet att förhindra att ett bolag otillbörligen gör avdrag för ingående mervärdesskatt, förutsatt att bolaget har rätt att, på villkor som inte är orimligt hårda, lägga fram bevis om att det genomförde de ingående transaktionerna i syfte att utföra mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner.

35. Det avdragssystem som inrättats genom mervärdesskattedirektivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som den ekonomiska aktören ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta den ekonomiska aktören själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att denna verksamhet är mervärdesskattepliktig i sig.(24) Avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet. Tillämpningen av denna rätt får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt.(25)

36. I enlighet med artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person rätt att dra av den ingående mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för vederbörandes beskattade transaktioner.(26) När varor eller tjänster anskaffas av en

beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller göras avdrag för ingående sådan.(27)

37. Medlemsstaterna får enligt artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, när de anser att sådana skyldigheter behövs för en korrekt uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande. Dessa åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål och får inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet äventyras.(28)

38. Unionsrätten får inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. Unionsrätten gäller inte till förmån för transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen. Principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet och bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet.(29)

39. För att konstatera att ett förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras det inledningsvis att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel.(30)

40. Den andra frågan ska besvaras mot bakgrund av mitt förslag till svar på den första frågan och med beaktande av vad som anförts ovan.

41. I artikel 30 i lag nr 724/1994 definieras ett icke verksamhetsdrivande bolag i princip som ett bolag som inte genomför ett minsta antal mervärdesskattepliktiga ekonomiska transaktioner i förhållande till värdet på bolagets tillgångar. Denna presumtion kan motbevisas genom att det läggs fram bevisning om de objektiva skälen till bolagets onormalt låga omfattning av mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner. Om presumtionen är tillämplig får det icke verksamhetsdrivande bolaget endast föra över tillgodohavandet avseende den överskjutande ingående mervärdesskatt som betalats till påföljande beskattningsår. Om ett bolag inte når upp till referensintäktströsklarna under tre på varandra följande år, kan det inte föra över eventuellt tillgodoräknad ingående mervärdesskatt. Såsom kommissionen påpekade vid förhandlingen, utan att bli motsagd av de andra parterna på denna punkt, förlorar ett icke verksamhetsdrivande bolag inte rätten att göra avdrag såvitt avser dess mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner, även om de understiger tröskelvärdet, genom att från den mervärdesskatt som ska betalas dra av den ingående mervärdesskatt som betalats.

42. I den utsträckning som det i den italienska lagstiftningen stadgas att bolag som under tre på varandra följande beskattningsår genomför ett otillräckligt antal mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner förlorar rätten att dra av den eventuella överskjutande ingående mervärdesskatt som betalats, utgör denna lagstiftning en tillämpning av den princip som stadfästs i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, såsom den tolkats i den rättspraxis som anges i punkt 36 i förevarande förslag till avgörande, eftersom en beskattningsbar person endast har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i den mån de förvärvade varorna eller tjänsterna används för dess mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner. Den utgör således en åtgärd mot skatteundandragande som har ett legitimt syfte, nämligen att förhindra att icke verksamhetsdrivande bolag missbrukar mervärdesskattesystemet, vilket syfte är förenligt med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och med den rättspraxis som anges i punkterna 38 och 39 i

förevarande förslag till avgörande.

43. EU-domstolen har, vad avser proportionalitetsprincipen, slagit fast att medlemsstaterna ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå den målsättning som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter den aktuella unionslagstiftningens målsättningar och principer.(31) Nationell lagstiftning som fastställer en motbevisbar presumtion i syfte att minimera riskerna för skatteundandragande och skatteflykt strider således inte i sig mot proportionalitetsprincipen, förutsatt att personer som berörs av sådana regler ges en verklig möjlighet att lägga fram objektiva skäl som förklarar det onormalt låga antalet mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner under de relevanta beskattningsåren.(32) Denna bevisning ska läggas fram i enlighet med reglerna i nationell rätt, vilka inte får göra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.(33) Beviskraven för att häva presumtionen får inte heller vara orimligt höga.

44. Såsom den italienska regeringen har påpekat kan presumtionen i förevarande fall inte endast motbevisas genom att bolaget visar att det hade uppnått intäktströskeln. Bolaget kan också lägga fram tillfredsställande förklaringar till varför det genomförde utgående transaktioner till ett mycket lågt värde under de relevanta beskattningsåren (exempelvis produktionsproblem eller en ekonomisk nedgång). Den omständigheten att den motbevisbara presumtion som fastställs i den italienska lagstiftningen aktualiseras först när intäktströsklarna inte har uppnåtts under tre på varandra följande beskattningsår förefaller visa att den är lämpligt utformad för att identifiera konstlade upplägg. I händelse av tvist ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de bevisregler som gäller enligt italiensk rätt för att motbevisa presumtionen gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för de berörda personerna att utöva sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt.

45. Jag föreslår således att EU-domstolen ska besvara den hänskjutande domstolens andra fråga så, att principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att föra över denna mervärdesskatt till en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsår anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som förklarar detta resultat. Villkoren för att lägga fram denna bevisning får inte göra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

C. Den tredje frågan

46. Jag kommer att besvara den hänskjutande domstolens tredje fråga mot bakgrund av mitt förslag till svar på dess andra fråga.

47. Feudi har anfört att nationell lagstiftning som skapar en ständig osäkerhet beträffande möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats strider mot rättssäkerhetsprincipen.

48. Den italienska regeringen och kommissionen har gjort gällande att den italienska lagstiftningen varken strider mot rättssäkerhetsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar, eftersom den gäller inom en tydlig rättslig ram som noggrant definierar i vilka situationer en beskattningsbar person kan förlora rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats. Ett bolag som inte bedriver ekonomisk verksamhet kan inte heller ha berättigade förväntningar på att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats.

49. Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast, ska unionslagstiftningen vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda. Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning.(34)

50. Den nationella lagstiftning som är omtvistad i det nationella målet innehåller en motbevisbar presumtion som aktualiseras när den beskattningsbara personen under tre på varandra följande beskattningsår har genomfört en otillräcklig mängd mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner räknat i procent av värdet av den beskattningsbara personens tillgångar. I lagstiftningen stadfästs således en tydlig regel, som den beskattningsbara personen har informerats om på förhand, som sätter gränser för rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. När en beskattningsbar person lämnar in en mervärdesskattedeclaration vet denna person med säkerhet huruvida denna regel är tillämplig under dess omständigheter, på samma sätt som alla andra beskattningsbara personer fastställer sin skattskyldighet med avseende på mervärdesskatt för en viss beskattningsperiod vid inlämnandet av en mervärdesskattedeclaration. Den beskattningsbara personen kan i förekommande fall visa att dennes mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner nådde upp till det relevanta tröskelvärdet eller att det förelåg objektiva skäl till att de inte gjorde det.

51. Rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar tillkommer varje enskild person till vilken en förvaltningsmyndighet har gett tydliga försäkringar som hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör har väckt grundade förhoppningar, försåvitt dessa förväntningar är berättigade.(35)

52. Det framgår emellertid inte klart av de handlingar som EU-domstolen har tillgång till huruvida den italienska skattemyndigheten gav Vigna Ottieri några tydliga försäkringar om att bolaget inte skulle behandlas som ett icke verksamhetsdrivande bolag under de aktuella beskattningsåren, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa. En icke verksamhetsdrivande beskattningsbar person kan inte åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar för att dra av ingående mervärdesskatt som betalats, när de varor och tjänster som den förvärvat inte har använts för mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner, såsom föreskrivs i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.

53. Jag föreslår därför att EU-domstolen ska besvara den hänskjutande domstolens tredje fråga så, att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att föra över denna mervärdesskatt till en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsår anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som förklarar detta resultat.

V. Förslag till avgörande

54. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att EU-domstolen ska besvara de frågor som ställts av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) på följande sätt:

1. Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att en person inte kan nekas ställningen som beskattningsbar person för det fall att värdet av de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som denne har genomfört under tre på varandra följande år anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera.

2. Principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats på förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att föra över denna mervärdesskatt till en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsår anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som förklarar detta resultat. Villkoren för att lägga fram denna bevisning får inte göra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

3. Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats på förvärv, att erhålla återbetalning av sådan mervärdesskatt eller att föra över denna mervärdesskatt till en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsår anses vara för lågt för att stå i proportion till den inkomst som de tillgängliga tillgångarna rimligen kan förväntas generera och den berörda beskattningsbara personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som förklarar detta resultat.

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Gazzetta Ufficiale nr 304 av den 30 december 1994.

4 Överträdelseförfarande nr 2007/4392.

- 5 Värde av Vigna Ottieris mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner understeg nämligen 15 procent av värdet av dess tillgångar.
- 6 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Från och med den 1 januari 2007 upphävdes och ersattes sjätte direktivet av mervärdesskattedirektivet.
- 7 Begreppet ”tillgodohavande avseende överskjutande mervärdesskatt” är tillämpligt när ett bolag som har genomfört fler ingående än utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner kanske inte fullt ut kan avräkna den ingående mervärdesskatt som betalats mot den mervärdesskatt som bolaget har tagit ut under ett visst beskattningsår.
- 8 Se kommissionens svar av den 30 november 2010 på parlamentsfråga P-9064/2010 (EGT C 249 E, 2011, s. 1).
- 9 Dom av den 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 20).
- 10 Kommissionen tillade vid förhandlingen att ett icke verksamhetsdrivande bolag inte förlorar rätten att göra avdrag såvitt avser mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner, även om omfattningen av transaktionerna understiger tröskelvärdet. Artikel 30 i lag nr 724/1994 begränsar endast rätten att göra avdrag för överskjutande mervärdesskatt som betalats.
- 11 Dom av den 15 september 2011, Saby m.fl. (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 43), och dom av den 20 januari 2021, AJFP Sibiu and DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punkt 25).
- 12 Dom av den 15 september 2011, Saby m.fl. (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 45), och dom av den 20 januari 2021, AJFP Sibiu och DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punkt 27).
- 13 Dom av den 15 september 2011, Saby m.fl. (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 37), dom av den 17 oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867, punkt 25), och dom av den 20 januari 2021, AJFP Sibiu and DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punkt 30).
- 14 Dom av den 2 juni 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 22).
- 15 Ibidem, punkt 35.
- 16 Ibidem, punkt 45.
- 17 Dom av den 20 januari 2021, AJFP Sibiu och DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punkt 28).
- 18 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkterna 13 och 14), där det slås fast att ett holdingbolag inte är en beskattningsbar person.
- 19 Dom av den 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punkt 39).

- 20 Dom av den 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punkt 40), dom av den 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punkterna 24 och 25), och dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 15).
- 21 Dom av den 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punkt 29). Den omständigheten att affärslokaler enbart hyrs ut, och inte säljs, till förvärvaren av verksamheten utgör inte något hinder för vederbörande att fortsätta driva säljarens verksamhet (ibidem, punkt 40).
- 22 Dom av den 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punkterna 44 och 45), och dom av den 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punkt 37).
- 23 Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 60).
- 24 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 43), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 30).
- 25 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 44), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 31).
- 26 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 31 och 42).
- 27 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 44), och dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 42).
- 28 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 47), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 32).
- 29 Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68–71).
- 30 Ibidem, punkterna 74 och 75.
- 31 Dom av den 28 februari 2018, Piekowsky (C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 34).
- 32 Se, analogt, dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkterna 42 och 44), i vilken EU-domstolen slog fast att proportionalitetsprincipen inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det fastställs en motbevisbar presumtion rörande den mervärdesskattepliktiga omsättningen, förutsatt att den beskattningsbara personen har möjlighet att ifrågasätta taxeringen och att beviskraven för att vinna framgång inte är orimligt höga.
- 33 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 39), och dom av den 11 november 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 51).
- 34 Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72 och där angiven rättspraxis).
- 35 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 44 och 45), och dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 90).