

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 22 maart 2018 (1)

Zaak C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

tegen

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

[verzoek van de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Calabria, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde – Vermeende belastingfraude – Brancheonderzoeken – Vaststelling van de verschuldigde btw via inductieve methoden – Evenredigheidsbeginsel – Neutraliteitsbeginsel – Rechterlijke toetsing – Rechten van verdediging – Bewijsvereisten”

1. Verzetten de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) en de beginselen van het btw-stelsel zich tegen een nationale regeling op grond waarvan de autoriteiten de belasting die verschuldigd is door een belastingplichtige van wie wordt vermoed dat hij te weinig btw heeft aangegeven, kunnen vaststellen aan de hand van een inductieve methode die gebaseerd is op brancheonderzoeken waarbij een schatting wordt gemaakt van de vermoedelijke inkomsten van bepaalde categorieën belastingplichtigen?

2. Dit is, kort gezegd, de vraag die de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Calabria, Italië) in deze zaak aan het Hof heeft voorgelegd.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. In overweging 59 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„De lidstaten moeten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen kunnen treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking

te voorkomen.”

4. Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

5. Artikel 242 van de btw-richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.”

6. Artikel 244 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet erop toezien dat kopieën van de door hemzelf of door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde uitgereikte facturen en alle door hemzelf ontvangen facturen worden bewaard.”

7. In artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.”

8. Artikel 273 van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

[...]

B. Nationaal recht

9. Artikel 39 van decreto del Presidente della Repubblica n. 600(3) (presidentieel decreet nr. 600; hierna: „presidentieel decreet nr. 600/1973”) van 29 september 1973 bepaalt:

„Voor de bedrijfsinkomsten van natuurlijke personen voert de [belastingdienst] een correctie uit:

[...]

d) indien de onvolledigheid, onjuistheid of onnauwkeurigheid van de in de aangifte en de in de bijlagen daarbij vermelde gegevens blijkt uit het boekenonderzoek en uit andere controles in de zin van artikel 33, dan wel uit de controle van de volledigheid, nauwkeurigheid en juistheid van de boekhouding aan de hand van facturen en andere op de onderneming betrekking hebbende documenten, en aan de hand van de gegevens die de [belastingdienst] overeenkomstig artikel 32 heeft verzameld. Dat bepaalde activiteiten niet zijn aangegeven of dat bepaalde passiva niet bestaan kan ook worden afgeleid uit feitelijke vermoedens, mits deze ernstig, nauwkeurig en

overeenstemmend zijn.

[...]"

10. Artikel 54 van decreto del Presidente della Repubblica n. 633(4) (presidentieel decreet nr. 633; hierna: „presidentieel decreet nr. 633/1972”) van 26 oktober 1972 bepaalt in wezen dat de belastingdienst bij de controle van de juistheid van btw-aangiften de door de onderneming ingediende aangifte formeel of meer in detail kan toetsen, ofwel op basis van de informatie en gegevens waarover hij reeds beschikt, ofwel op basis van de informatie en gegevens die hij in de uitoefening van zijn onderzoeksbevoegdheden heeft verzameld.

11. Artikel 62 bis van decreto legge n. 331(5) (voorlopig wetsdecreet nr. 331; hierna: „voorlopig wetsdecreet nr. 331/93”) van 30 augustus 1993 bepaalt:

„De diensten van de afdeling Inkomsten van het ministerie van Financiën voeren [...], na raadpleging van de beroeps- en brancheorganisaties, voor de verschillende branches brancheonderzoeken uit om de controles doelmatiger te maken en nauwkeuriger coëfficiënten te kunnen bepalen voor de vermoedens bedoeld in artikel 11 van decreto legge nr. 69 van 2 maart 1989 [...]. Daartoe identificeren de diensten representatieve steekproeven van belastingplichtigen die behoren tot de te controleren branches, teneinde de kenmerken van de uitgeoefende activiteit vast te stellen. De brancheonderzoeken worden goedgekeurd bij decreet van de minister van Financiën [...]. Zij kunnen worden herzien en zijn geldig voor controledoeleinden vanaf het belastingjaar 1995.”

12. Artikel 62 sexies, lid 3, van voorlopig wetsdecreet nr. 331/93 luidt:

„De aanslagen als bedoeld in artikel 39, eerste alinea, onder d), van [presidentieel decreet nr. 600/1973] en artikel 54 van [presidentieel decreet nr. 633/1972] kunnen ook worden gebaseerd op het bestaan van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten, vergoedingen en tegenprestaties en de inkomsten, vergoedingen en tegenprestaties die op goede gronden zijn af te leiden uit de kenmerken van de specifieke verrichte activiteit en uit de omstandigheden waaronder die activiteit wordt uitgeoefend dan wel uit de brancheonderzoeken in de zin van artikel 62 bis van dit decreet.”

13. Artikel 10 van legge n. 146(6) (wet nr. 146) van 8 mei 1998 bepaalt:

„1. De op de brancheonderzoeken [...] gebaseerde aanslagen worden op de in dit artikel voorgeschreven wijze aan de belastingplichtigen opgelegd wanneer de aangegeven inkomsten of vergoedingen lager zijn dan de inkomsten of vergoedingen die op basis van die onderzoeken kunnen worden vastgesteld.

[...]

3 bis. In de in lid 1 bedoelde gevallen nodigt de [belastingdienst] de belastingplichtige, alvorens van de aanslag kennis te geven, uit om overeenkomstig artikel 5 van decreto legge nr. 218 van 19 juni 1997 te verschijnen.

3 ter. In het geval van een gebrek aan overeenstemming met de op basis van de brancheonderzoeken vastgestelde inkomsten of vergoedingen kunnen de redenen voor de afwijking tussen de aangegeven inkomsten en vergoedingen en de uit de toepassing van die onderzoeken voortvloeiende inkomsten en vergoedingen in een verklaring worden vastgelegd. Hetzelfde geldt voor de redenen waarom er sprake is van een discrepantie tussen de aangifte en de in de brancheonderzoeken vastgestelde economische indicatoren. Een dergelijke officiële

verklaring wordt op verzoek van de belastingplichtige afgegeven [...].

[...]

5. Voor de toepassing van de [btw] wordt op de op basis van de genoemde brancheonderzoeken vastgestelde hogere inkomsten of vergoedingen, rekening houdend met het bestaan van handelingen die niet aan belasting zijn onderworpen of waarvoor een bijzondere regeling geldt, het gemiddelde tarief toegepast dat voortvloeit uit de verhouding tussen de belasting op belastbare handelingen, verminderd met de belasting op leveringen van afschrijfbaar goederen, en de aangegeven omzet.

[...]

7. Bij decreet van de minister van Financiën wordt een commissie van deskundigen ingesteld, bij de aanwijzing waarvan die minister ook rekening houdt met de opmerkingen van bedrijfs- en beroepsorganisaties. Voorafgaand aan de goedkeuring en publicatie van een brancheonderzoek brengt de commissie een advies uit over de mate waarin het onderzoek een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid. [...]

[...]"

II. Feiten, procedure en prejudiciële vraag

14. Fortunata Silvia Fontana heeft een naheffingsaanslag opgelegd gekregen voor 2010. De naheffing betrof onder meer de door haar verschuldigde btw.

15. De Agenzia delle Entrate (belastingdienst, Italië) heeft haar op 14 mei 2014 opgeroepen om voor hem te verschijnen, waarmee de procedure op tegenspraak in gang is gezet waarin Fontana opmerkingen heeft gemaakt en stukken heeft overgelegd ter weerlegging van de op vermoedens gebaseerde vaststelling van haar inkomsten, die hoger zouden zijn geweest dan de inkomsten die zij had opgegeven. De belastingdienst vond de door Fontana aangedragen argumenten en stukken echter niet overtuigend en heeft haar op 24 december 2014 een naheffingsaanslag toegezonden voor 2010, onder meer wegens niet-afgedragen btw.

16. De naheffingsprocedure was het gevolg van het feit dat op Fontana het brancheonderzoek betreffende de activiteiten van accountants en belastingadviseurs was toegepast.

17. Fontana heeft beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria, waarbij zij onder meer het door de belastingdienst gevorderde bedrag aan achterstallige btw heeft betwist. Zij heeft met name betoogd dat de belastingdienst ten onrechte het op accountants en belastingadviseurs betrekking hebbende brancheonderzoek op haar situatie had toegepast, terwijl zij hoofdzakelijk als arbeidsconsulent actief is en dus het brancheonderzoek inzake de activiteiten van die beroepsgroep had moet worden toegepast. Fontana heeft de belastingdienst bovendien verweten het vermeende achterstallige btw-bedrag uitsluitend te hebben gebaseerd op een brancheonderzoek dat geen rekening hield met de economische activiteiten die zij in werkelijkheid had verricht.

18. Daar de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria twijfels had over de juiste uitlegging van het Unierecht, heeft deze rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is de nationale Italiaanse regeling van artikel 62 sexies, lid 3, en artikel 62 bis van decreto legge nr. 331/1993, [omgezet in wet] nr. 427 van 29 oktober 1993, in het licht van de aftrekregels en de verplichting de btw bij afnemers in rekening te brengen en meer in het algemeen in verband met

het beginsel van neutraliteit en doorberekening van de btw, verenigbaar met de artikelen 113 en 114 VWEU en met richtlijn 112/2006/EG, voor zover op grond van die nationale regeling de btw kan worden toegepast op een omzet als geheel genomen die inductief is vastgesteld?”

19. De Italiaanse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Zij hebben tevens pleidooi gehouden tijdens de terechtzitting van 18 januari 2018.

III. Analyse

20. De verwijzende rechter wenst met zijn vraag in wezen te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn en de beginselen van het btw-stelsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, op grond waarvan de autoriteiten de belasting die verschuldigd is door een belastingplichtige van wie wordt vermoed dat hij te weinig btw heeft aangegeven, kunnen vaststellen aan de hand van een inductieve methode die gebaseerd is op brancheonderzoeken waarbij een schatting wordt gemaakt van de vermoedelijke inkomsten van bepaalde categorieën belastingplichtigen.

21. Voor zover ik weet, heeft het Hof niet eerder onderzocht of een soortgelijke regeling als die waarom het in het hoofdgeding gaat, verenigbaar is met de regels en beginselen van het btw-stelsel. Hoewel de betrokken Italiaanse regeling enkele specifieke kenmerken vertoont, noemt de verwijzende rechter helaas niet veel redenen waarom die regeling mogelijk met de regels en beginselen van het btw-stelsel in strijd is.

22. Uit de verwijzingsbeslissing valt wel op te maken dat de twijfels van de verwijzende rechter met name verband houden met een mogelijke schending van de aan de btw-richtlijn ten grondslag liggende beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit. De verwijzende rechter vraagt zich in het bijzonder af of een systeem waarin de door een belastingplichtige verschuldigde btw niet wordt vastgesteld aan de hand van een analyse van de door hem verrichte afzonderlijke handelingen, maar wordt berekend op basis van zijn geschatte totaalomzet, geen nadelige gevolgen heeft voor de mogelijkheid voor de belastingplichtige om enerzijds de voorbelasting in aftrek te brengen en anderzijds de btw „door te berekenen” aan zijn afnemers. De verwijzende rechter beklemtoont met name dat in een dergelijk systeem het volledige volgens de belastingdienst verschuldigde belastingbedrag moet worden opgebracht door de belastingplichtige, dus ook het deel van die belasting dat de belastingplichtige in rekening had moeten brengen aan zijn afnemers.

23. Tegen deze achtergrond – en gelet op het reeds genoemde summiere karakter van de verwijzingsbeslissing en op de niet al te gedetailleerde opmerkingen van de Italiaanse regering – zal ik mijn analyse toespitsen op die specifieke vragen en verder niet ingaan op andere punten die niet met zoveel woorden onder de aandacht van het Hof zijn gebracht en waarover partijen zich dus niet hebben uitgelaten.

24. Alvorens op die vragen in te gaan, lijkt het mij echter nuttig om kort de werking uiteen te zetten van de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is.

A. Brancheonderzoeken

25. Als ik het goed begrijp, worden de betrokken brancheonderzoeken na raadpleging van de relevante branche- en beroepsorganisaties uitgevoerd en goedgekeurd door het Italiaanse ministerie van Financiën.

26. De brancheonderzoeken, die gebaseerd zijn op economische analyses en op statistische en wiskundige technieken, worden gebruikt om een schatting te maken van de vermoedelijke

inkomsten van bepaalde categorieën belastingplichtigen. Daartoe wordt de potentiële verdien capaciteit van die categorieën belastingplichtigen vastgesteld, waarbij wordt gekeken naar de interne en externe factoren die op die verdien capaciteit van invloed kunnen zijn (zoals de gewerkte uren, de marktsituatie enzovoort). Meer bepaald wordt bij de uitvoering van brancheonderzoeken voor elke categorie belastingplichtigen onderzoek gedaan naar de relatie tussen boekhoudvariabelen en structurele variabelen, zowel intern (productieproces, afzetgebied enzovoort) als extern (trends aan de vraagzijde, prijsniveaus, concurrentie). Brancheonderzoeken houden ook rekening met de kenmerken van de regio waarin de belastingplichtigen actief zijn.

27. Brancheonderzoeken kunnen door de belastingplichtigen worden gebruikt als referentiemateriaal bij de indiening van hun aangiften bij de belastingdienst, die op zijn beurt van die onderzoeken gebruikmaakt bij het controleren van de aangiften. Het op een bepaalde situatie toepasselijke brancheonderzoek is het onderzoek dat relevant is voor de „hoofdactiviteit” van de belastingplichtige, dat wil zeggen de activiteit die de belastingplichtige in de betrokken periode de meeste inkomsten heeft opgeleverd.

B. Algemeen kader

28. Na deze uiteenzetting van de hoofdkenmerken van de betrokken nationale regeling lijkt het mij zinvol een kort overzicht te geven van de relevante Unierechtelijke bepalingen en van de rechtspraak van het Hof daarover. Het Hof heeft namelijk in een aantal arresten al opheldering verschaft over verschillende aspecten van de btw-wetgeving die voor deze zaak van belang zijn.

1. Rol van de belastingplichtigen en maatstaf van heffing

29. In de eerste plaats moet erop worden gewezen dat het basisbeginsel van het btw-stelsel is dat enkel de eindverbruiker wordt belast. Daarom kan de maatstaf van heffing van de aan de belastingdienst af te dragen btw *niet hoger zijn* dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem gedragen btw is berekend. De belastingplichtigen dragen de btw namelijk niet zelf, maar wanneer zij vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing optreden in het productie- of distributieproces, zijn zij slechts gehouden in elke fase van dat proces de belasting namens de belastingdienst te innen en deze vervolgens aan de belastingdienst af te dragen.(7)

30. Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer.(8) Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.(9) Indien de belastingdienst meer zou ontvangen dan de eindverbruiker daadwerkelijk aan btw heeft betaald, zou het beginsel van de neutraliteit van de btw ten opzichte van de belastingplichtigen niet worden geëerbiedigd.(10)

31. Om de volstrekte neutraliteit van het stelsel ten opzichte van de belastingplichtigen te waarborgen, voorziet de btw-richtlijn in een aftrekregeling teneinde te verzekeren dat de belastingplichtige niet ten onrechte btw stort. Het is dan ook een basiselement van het btw-stelsel dat bij elke transactie de btw slechts verschuldigd is onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen of diensten rechtstreeks zijn belast.(11)

2. Verplichtingen van de belastingplichtigen

32. In de tweede plaats is volgens artikel 242 van de btw-richtlijn iedere belastingplichtige verplicht een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw

en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken. Artikel 244 van die richtlijn verlangt van de belastingplichtigen bovendien dat zij ervoor zorgen dat kopieën van de door hen uitgereikte en ontvangen facturen worden bewaard. Voorts moet iedere belastingplichtige volgens artikel 250, lid 1, van dezelfde richtlijn een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de aan de staat verschuldigde belasting te berekenen.

33. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vloeit uit artikel 2, artikel 250, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn en uit artikel 4, lid 3, VEU voort dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden. Frauduleuze gedragingen van de belastingplichtige, zoals het verbergen van leveringen en ontvangsten, mogen niet in de weg staan aan de inning van de btw. Het is in een dergelijk geval aan de organen van de lidstaten om de toestand te herstellen zoals die zou zijn geweest zonder belastingfraude.(12)

34. Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat, aangezien artikel 273 van de btw-richtlijn, buiten de daarin gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseert waarin de lidstaten kunnen voorzien, deze bepaling aan de lidstaten een beoordelingsmarge verleent inzake de middelen die ertoe strekken de bovengenoemde doelstellingen te bereiken. De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, mogen evenwel niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is (evenredigheid) en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit.(13)

35. Dezelfde beginselen zijn van toepassing op de sancties die de lidstaten kunnen opleggen in geval van niet-nakoming van uit de btw-wetgeving voortvloeiende verplichtingen. Daar de btw-richtlijn niet in een stelsel van sancties voorziet, kunnen de lidstaten de sancties blijven kiezen die zij passend achten. Zij moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan. Met name mogen die sancties niet in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel(14) en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit(15).

C. Door de onderhavige zaak opgeworpen vragen

36. Tegen de achtergrond van het hierboven geschetste kader zal ik thans de door de onderhavige zaak opgeworpen vragen onderzoeken. Ik zal daarbij echter uitsluitend nagaan of een nationale regeling op grond waarvan de belastingdienst de belasting die verschuldigd is door een belastingplichtige van wie wordt vermoed dat hij te weinig btw heeft aangegeven, kan vaststellen aan de hand van een inductieve methode waarbij wordt uitgegaan van brancheonderzoeken, op zichzelf in strijd is met het evenredigheidsbeginsel en met het beginsel van fiscale neutraliteit.

37. Gelet op de bevoegdheidsverdeling tussen het Hof en de nationale rechter is het immers aan deze laatste om met inachtneming van de door het Hof verstrekte aanwijzingen te beoordelen of de concrete toepassing van die regeling in een specifiek geval in strijd is met die beginselen, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding.(16)

1. Evenredigheidsbeginsel

38. Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, zal ik hierna uiteenzetten waarom naar mijn mening een systeem als dat van de nationale regeling waarom het in deze zaak gaat, niet verder gaat dan nodig is om te waarborgen dat de btw volledig wordt geïnd en om belastingfraude tegen te gaan.

39. Om te beginnen moet worden bedacht dat de belastingdienst in het geval van

belastingfraude of belastingontwijking de onjuiste btw-aangiften van een belastingplichtige kan – of liever gezegd moet – negeren en zo nodig kan afwijken van de resultaten van de door de belastingplichtige gevoerde boekhouding. De belastingdienst moet het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag berekenen op basis van de door deze daadwerkelijk verrichte handelingen, zelfs wanneer daarvoor geen facturen zijn uitgereikt en wanneer die handelingen niet in de boekhouding zijn terug te vinden.

40. Teneinde belastingfraude als gevolg van zwartwerken effectief te bestrijden, zal de belastingdienst naar mijn mening vaak inductieve methoden moeten toepassen dan wel moeten uitgaan van bepaalde aannames om een schatting te maken van de economische resultaten van belastingplichtigen die worden verdacht van fouten of fraude. Met name wanneer er geen papieren spoor is aan de hand waarvan de werkelijkheid kan worden gereconstrueerd, lijkt het vrijwel onvermijdelijk dat de belastingdienst soms moet kunnen uitgaan van bepaalde voorlopige aannames die, alle relevante omstandigheden in aanmerking genomen, zeer waarschijnlijk lijken.

41. Er is naar mijn mening geen reden waarom de belastingdienst daarbij geen gebruik zou mogen maken van statistische en economische gegevens om realistische ijkpunten te genereren en mogelijke anomalieën te ontdekken. De keuze om gebruik te maken van een instrument zoals brancheonderzoeken teneinde belastingplichtigen te identificeren die *mogelijk* te weinig btw hebben aangegeven en vast te stellen welke bedragen die belastingplichtigen *mogelijk* nog verschuldigd zijn, lijkt dan ook binnen de beoordelingsruimte te vallen die de btw-richtlijn aan de lidstaten laat om te waarborgen dat de btw volledig wordt geïnd en om fraude tegen te gaan.

42. Het behoeft echter nauwelijks betoog dat de definitieve vaststelling door de belastingdienst van de door een belastingplichtige nog verschuldigde belasting een getrouwe afspiegeling moet vormen van de door die belastingplichtige werkelijk behaalde economische resultaten. Eventuele door de belastingdienst aangebrachte correcties moeten met andere woorden uiteraard op zichzelf juist zijn. Dit betekent dat wanneer een inductieve methode wordt gebruikt om een schatting te maken van de door een belastingplichtige behaalde omzet, die methode tot waarheidsgetrouwe uitkomsten moet kunnen leiden. Wanneer meer bepaald wordt gebruikgemaakt van brancheonderzoeken teneinde daaruit bepaalde aannames af te leiden, moeten die onderzoeken dus nauwkeurig, betrouwbaar en up-to-date zijn.

43. Zoals gezegd kan de belastingdienst immers – afgezien van een eventuele sanctie die wegens belastingfraude of belastingontwijking mag worden opgelegd – niet een hoger bedrag aan niet-aangegeven btw vorderen dan het bedrag dat een belastingplichtige van zijn afnemers heeft (of had moeten) ontvangen. De belastingdienst kan niet tegelijkertijd zowel niet-afgedragen btw innen als sancties opleggen wegens niet-nakoming van btw-regels, omdat dat verschillende instrumenten zijn, elk met zijn eigen karakter en functie.⁽¹⁷⁾

44. Dit betekent dat de lidstaten, wanneer er geen precieze gegevens voorhanden zijn met betrekking tot de relevante belastbare handelingen, procedurele instrumenten moeten gebruiken die de noodzaak om de ontdekking van btw-fraude mogelijk te maken en om de berekening van de niet-aangegeven btw te vergemakkelijken, verenigen met het vereiste dat de gevorderde achterstallige bedragen zo nauw mogelijk aansluiten bij en niet hoger zijn dan de bedragen die volgens artikel 73 van de btw-richtlijn mogen worden gevorderd.⁽¹⁸⁾ Deze zienswijze lijkt te worden bevestigd door overweging 59 van de btw-richtlijn, waarin met zoveel woorden de vrijheid wordt erkend die de lidstaten – met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden – moeten hebben om maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen en belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.

45. Tegen deze achtergrond komt het mij voor dat een juist evenwicht tussen die twee vereisten niet wordt bereikt door een nationale regeling die het voor de belastingdienst mogelijk

maakt om de vaststelling dat er te weinig btw is aangegeven en de berekening van het achterstallige btw-bedrag uitsluitend (of hoofdzakelijk) te baseren op vermoedens die worden afgeleid uit een afwijking tussen de door een belastingplichtige opgegeven inkomsten en de op basis van een brancheonderzoek geschatte inkomsten. Hoewel een dergelijk systeem enerzijds de taak van de belastingdienst om belasting te innen en om belastingfraude en belastingontwijking tegen te gaan, zou vergemakkelijken, lijkt het anderzijds nauwelijks geschikt om in elke individuele situatie een waarheidsgetrouw beeld van de economische realiteit te geven. Een dergelijk systeem zou dus naar alle waarschijnlijkheid tot veelvuldige fouten leiden, dikwijls in het nadeel van de belastingplichtigen. Het zou daarmee verder gaan dan noodzakelijk is om te waarborgen dat de btw volledig wordt geïnd en om belastingfraude of belastingontwijking tegen te gaan.

46. Gelet op de gegevens van het dossier lijkt dit echter niet het geval te zijn met de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is. Er zijn volgens mij twee hoofdredenen waarom die regeling de evenredigheidsstoets lijkt te kunnen doorstaan.

47. Ten eerste impliceert die nationale regeling, zoals uitgelegd door de Italiaanse rechter, dat de brancheonderzoeken slechts aanwijzingen leveren voor een mogelijke anomalie in de aangiften van een belastingplichtige. Een aanzienlijke afwijking van de uitkomsten van die onderzoeken leidt dan ook niet automatisch tot een bezwarende beslissing van de autoriteiten. Een dergelijke afwijking kan slechts de aanleiding vormen om een procedure op tegenspraak te starten teneinde duidelijkheid te verkrijgen over de werkelijke economische situatie van een belastingplichtige. Het is dan ook de toetsing en de „correctie” van de uitkomsten van een brancheonderzoek in het licht van de door de belastingplichtige aangedragen gegevens die de belastingdienst in staat stelt om vast te stellen of er in een bepaald geval belasting is ontdoken of ontweken, en zo ja, hoeveel belasting er nog verschuldigd is. Belangrijk is dat de deelname van de betrokken belastingplichtige aan de administratieve procedure – aan wie voldoende tijd moet worden gegund om zijn verdediging voor te bereiden – volgens de nationale rechtspraak een wezenlijk vormvoorschrift is waarvan schending de aanslag van de belastingdienst onrechtmatig maakt.(19)

48. Ten tweede resulteert het feit dat de door een belastingplichtige opgegeven economische gegevens afwijken van de gegevens die voortvloeien uit de toepassing van een brancheonderzoek niet in een *wettelijk* vermoeden. De toepassing van het brancheonderzoek op een bepaalde situatie kan uitsluitend leiden tot een *feitelijk* vermoeden (*presunzione semplice*) in de zin van artikel 2729, eerste alinea, van de Codice civile (Italiaans burgerlijk wetboek). Volgens die bepaling wordt de beoordeling van dergelijke vermoedens overgelaten aan de „wijsheid van de rechter”, die slechts van een feitelijk vermoeden hoeft uit te gaan wanneer zij „ernstig, nauwkeurig en overeenstemmend” zijn.

49. De toepassing van een brancheonderzoek op een bepaalde situatie brengt dan ook geen werkelijke omkering van de bewijslast teweeg: het is nog altijd de belastingdienst die rechtens genoegzaam zal moeten bewijzen dat de door een belastingplichtige verstrekte gegevens niet kloppen. De toepassing van het brancheonderzoek heeft echter tot gevolg dat ook de belastingplichtige te maken krijgt met een bewijslast: hij zal argumenten, ondersteund door de nodige bewijsstukken, moeten aanvoeren die kunnen verklaren waarom zijn resultaten afwijken van die welke normaal gesproken van een onderneming als de zijne hadden kunnen worden verwacht. Als ik het goed begrijp, moet de belastingdienst die gegevens in aanmerking nemen en, indien hij ze niet overtuigend acht, bij de oplegging van de definitieve aanslag toelichten waarom die gegevens hem niet overtuigen. In eventuele daaropvolgende gedingen zal het uiteindelijk aan de rechter zijn om de door beide partijen aangedragen bewijzen vrijelijk te beoordelen, zonder dat hij daarbij aan enig vermoeden is gebonden.

50. Overigens mag niet worden vergeten dat nationale voorschriften die betrekking hebben op

de inning van niet-aangegeven btw uitvoering geven aan de bepalingen van de btw-richtlijn en dus in overeenstemming met het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) moeten worden uitgelegd en toegepast.(20)

51. Dit aspect is in mijn ogen in de onderhavige zaak van groot belang. Een regeling als die waarom het in het hoofdgeding gaat, komt immers neer op een niet geringe uitbreiding van de bevoegdheden van de belastingdienst, die voor bepaalde belastingplichtigen mag uitgaan van bepaalde voorlopige aannames door zich te baseren op statistische en economische gegevens die geen betrekking hebben op die belastingplichtigen. Wil een dergelijk systeem de evenredigheidsstoets doorstaan, dan moeten naar mijn mening artikel 47 („Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”) en artikel 48 („Vermoeden van onschuld en rechten van de verdediging”) van het Handvest strikt worden geëerbiedigd.

52. Dit betekent allereerst dat een belastingplichtige, alvorens de belastingdienst een maatregel neemt die voor hem nadelig kan uitpakken, de mogelijkheid moet worden geboden om naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken met betrekking tot de gegevens waarop de belastingdienst zijn beslissing wil baseren. Die persoon moet voldoende tijd worden gegund om zijn verdediging voor te bereiden.(21) In de tweede plaats moet tegen elke beslissing van de belastingdienst beroep openstaan bij de rechter, die zich over alle door de betrokken persoon aan de orde gestelde feitelijke en rechtsvragen moet kunnen uitspreken.

53. Wat de toepassing van het brancheonderzoek betreft, moet een belastingplichtige in mijn ogen met name de mogelijkheid hebben om zowel de intrinsieke juistheid van het onderzoek(22) als de relevantie ervan voor de beoordeling van zijn specifieke situatie te betwisten (bijvoorbeeld omdat gegevens die van invloed kunnen zijn op de gemaakte schatting wel of niet in de ramingen in aanmerking zijn genomen).

54. Een cruciale vraag in dit verband is uiteraard met hoeveel bewijzen de belastingplichtige moet komen om aan zijn bewijslast te voldoen en het uit de toepassing van het brancheonderzoek voortvloeiende feitelijke vermoeden te weerleggen. De bewijsmaatstaf moet naar mijn mening afhankelijk zijn van de door de belastingdienst verzamelde gegevens die de uitkomsten van het onderzoek schragen: hoe talrijker en geloofwaardiger die gegevens zijn, des te hoger ligt de bewijslast voor de belastingplichtige, en omgekeerd.

55. In dit verband mag echter niet uit het oog worden verloren dat alle ondernemingen niet alleen te maken hebben met risico's en onzekerheden, maar ook geconfronteerd kunnen worden met grotendeels toevallige gebeurtenissen. Niet elke omzetsdaling of elk negatief resultaat van een onderneming valt eenvoudig vooraf te voorspellen en achteraf logisch te verklaren (laat staan in een gerechtelijke procedure rechtens genoegzaam te bewijzen). Een belastingplichtige zal dus soms genooddakt zijn ter weerlegging van een uit de toepassing van een brancheonderzoek voortvloeiend vermoeden negatieve feiten te bewijzen (bijvoorbeeld dat hij in een bepaalde periode geen of maar weinig belastbare handelingen heeft verricht), wat in bepaalde omstandigheden geen eenvoudige opgave zal zijn. De aangezochte nationale rechter zal daarmee rekening moeten houden bij de beoordeling van de argumenten en bewijzen die een belastingplichtige aandraagt ter betwisting van een aanslag die onder meer berust op een onderzoek dat gebaseerd is op statistische en economische gegevens.

56. Ik meen derhalve dat een nationale regeling als die in het hoofdgeding op zichzelf niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, mits zij in overeenstemming met de artikelen 47 en 48 van het Handvest wordt toegepast.

2. Beginsel van fiscale neutraliteit

57. Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, zie ik niet in waarom een nationale regeling als die in het hoofdgeding op zichzelf met dat beginsel in strijd zou zijn, en wel om twee hoofdredenen.
58. Enerzijds staat niets eraan in de weg dat een belastingplichtige die een op de toepassing van een brancheonderzoek gebaseerde aanslag heeft ontvangen, aanspraak maakt op zijn recht op aftrek van alle voorbelasting waarvoor hij over voldoende bewijs beschikt. Het is mij met andere woorden niet duidelijk waarom de mogelijkheid voor de belastingdienst om de vaststelling dat er te weinig btw is aangegeven, en de berekening van het achterstallige btw-bedrag, onder meer te baseren op uit brancheonderzoeken voortvloeiende vermoedens, gevolgen zou hebben voor het recht van de belastingplichtige om de voorbelasting in aftrek te brengen.
59. Hoe dan ook volgt uit de bovengenoemde beginselen dat de belastingdienst moet uitgaan van een betrouwbaar beeld van de economische situatie van de belastingplichtigen en – afgezien van een eventuele sanctie die kan worden opgelegd – niet een bedrag aan niet-afgedragen btw kan vorderen dat hoger is dan het bedrag dat daadwerkelijk verschuldigd is.
60. Anderzijds ben ik evenmin overtuigd door het in de verwijzingsbeslissing aangevoerde argument inzake de „doorberekening” van de btw. In het geval van belastingfraude of belastingontwijking bestaat de door de belastingdienst gevorderde achterstallige btw uit het met het toepasselijke btw-tarief overeenkomende percentage van de tegenprestatie die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft ontvangen in het kader van de handeling die niet door hem is opgegeven.(23)
61. Hoe dan ook kan een belastingplichtige die zich schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude of belastingontwijking zich in een situatie als die in het hoofdgeding niet op het neutraliteitsbeginsel beroepen en aldus zijn situatie vergelijken met die van een belastingplichtige die zijn verplichtingen uit hoofde van de Unierechtelijke en nationale btw-regels naar behoren is nagekomen. Zoals het Hof in het arrest Maya Marinova heeft vastgesteld, verkeren belastingplichtigen die zich schuldig hebben gemaakt aan belastingfraude, die met name erin bestaat belastbare handelingen en de betreffende ontvangsten te verbergen, niet in een situatie die vergelijkbaar is met die van belastingplichtigen die hun verplichtingen inzake boekhouding, aangifte en betaling van btw nakomen. Daarom kan het beginsel van fiscale neutraliteit niet op goede gronden worden ingeroepen door een belastingplichtige die opzettelijk aan een dergelijke fraude heeft deelgenomen en het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht.(24)
62. Ik ben dan ook van mening dat een systeem als dat van de nationale regeling waarom het in deze zaak gaat, op zichzelf evenmin in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

IV. Conclusie

63. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria te beantwoorden als volgt:

„Het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, die ten grondslag liggen aan richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, verzetten zich niet tegen een nationale regeling op grond waarvan de autoriteiten de belasting die verschuldigd is door een belastingplichtige van wie wordt vermoed dat hij te weinig belasting over de toegevoegde waarde heeft aangegeven, kunnen vaststellen aan de hand van een inductieve methode waarbij wordt uitgegaan van brancheonderzoeken die een schatting maken van de vermoedelijke inkomsten van

bepaalde categorieën belastingplichtigen, mits die regeling in overeenstemming met de artikelen 47 en 48 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie wordt toegepast.

Het is aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding, uit te maken of de concrete toepassing van die regeling in een specifiek geval met die beginselen in strijd is.”

- 1 Oorspronkelijke taal: Engels.
- 2 PB 2006, L 347, blz. 1 (hierna: „btw-richtlijn”).
- 3 Gazzetta Ufficiale nr. 268 van 16 oktober 1973.
- 4 Gazzetta Ufficiale nr. 292 van 11 november 1972.
- 5 Gazzetta Ufficiale nr. 203 van 30 augustus 1993.
- 6 Gazzetta Ufficiale nr. 110 van 14 mei 1998.
- 7 Zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punten 19 en 22).
- 8 Zie arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 9 Zie arrest van 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in (C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 10 Zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punten 24 en 28).
- 11 Zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punt 23).
- 12 Arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 13 Arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punten 43 en 44).
- 14 Arrest van 19 juli 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punt 44).
- 15 Arrest van 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, punt 32).
- 16 Zie in die zin arresten van 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punt 36), en 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punt 46).
- 17 Zie in die zin arresten van 15 januari 2009, K-1 (C?502/07, EU:C:2009:11, punten 18 en 19); 19 juli 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punt 49), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punt 52).
- 18 Zie naar analogie arresten van 10 juli 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394, punt 39), en 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punt 48).
- 19 Zie met name Corte di Cassazione, Sezioni Unite, arresten nrs. 26635, 26636, 26637 en 26638 van 18 december 2009, en arrest nr. 18184 van 29 juli 2013.

- 20 Zie in die zin arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27).
- 21 Zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punten 30, 33 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 22 Ik acht het daarom essentieel dat zoveel mogelijk transparantie wordt betracht ten aanzien van de bij de uitvoering van het onderzoek gevolgde methoden en ten aanzien van de gegevens en parameters die in het onderzoek zijn gebruikt.
- 23 Zie artikel 73, artikel 78, onder a), en artikel 96 van de btw-richtlijn.
- 24 Arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 49).