FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 25 oktober 2007 [1]

1. Kommissionen har yrkat att domstolen skall fastställa att Italien har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt sjätte mervärdesskattedirektivet [2] och artikel 10 EG genom att uttryckligen föreskriva ett allmänt undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsår.

2. I de berörda nationella bestämmelserna föreskrivs en skatteamnesti som innebär att en underlåtenhet att redovisa belopp avseende olika skatter under beskattningsåren 1998 (eller i vissa fall 1997) till 2001 inte kommer att lagföras eller granskas, under förutsättning att vissa deklarationer inges och vissa belopp betalas omedelbart. [3]

3. Kommissionen har förklarat att amnestin, till den del den avser mervärdesskatten, strider mot artikel 2 i sjätte direktivet, enligt vilken transaktioner skall beskattas, och mot artikel 22, som medför vissa skyldigheter i fråga om deklaration och betalning av mervärdesskatt.

4. Italien har förklarat att amnestin inte innebär ett allmänt och urskillningslöst avstående från alla slags kontroller, att endast en begränsad andel av de mervärdesskatteskyldiga personerna har kunnat åberopa den, att den har varit mycket fruktbar i fråga om den skatt som uppburits och att det således har varit fråga om en omdömesgill användning av begränsade resurser som faller inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna måste tillerkännas.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

5. Enligt artikel 10 EG har medlemsstaterna en allmän skyldighet att ”vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner”, för att ”underlätta att gemenskapens uppgifter

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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, ändrat vid ett flertal tillfällen). Den 1 januari 2007 upphävdes sjätte direktivet och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 — Den berörda amnestin har utsträckts till påföljande år och kommissionen har väckt ytterligare en talan (mål C-174/07) angående den förlängningen, beträffande vilken dom ännu inte meddelats.

fullgörs” och att ”avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås”.

6. Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdes[s]katt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.” [4]

7. Den ursprungliga artikel 22 i sjätte direktivet ersattes av de så kallade övergångsbestämmelserna i avdelning XVI och den tillämpliga bestämmelsen återfinns i artikel 28h. Den har rubriken ”[s]kyldigheter enligt det interna systemet” och är direktivets längsta artikel. [5]

8. Med avseende på den påstådda underlåtenheten att fullgöra skyldigheter i förevarande mål har kommissionen först hänvisat till tre av bestämmelserna i nämnda artikel, vilka återfinns i punkterna 4, 5 och 8:

”4. a) Varje skattskyldig person skall inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. …

…

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdes[s]katten när deklarationen för perioden inlämnas. …

…

8. … medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt,…” [6]

9. Kommissionen har därefter hänvisat till en rad andra skyldigheter enligt artikel 22 för skattskyldiga personer, nämligen

4 — Dessa bestämmelser återfinns nu i artikel 2.1 a och d i direktiv 2006/112.

5 — Den har främst ersatts av artiklarna 213–271 i direktiv 2006/112.

6 — Bestämmelserna återfinns nu i artiklarna 252.1, 206 respektive 273 i direktiv 2006/112.

— att uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör (artikel 22.1 a [7]),

— att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten (artikel 22.2 a [8]),

— att lämna en sammanställning över gemenskapsinterna transaktioner (artikel 22.6 b [9]).

10. Kommissionen har avslutningsvis hänvisat till andra bestämmelser i artikel 22, som medför skyldigheter för medlemsstaterna, nämligen

— att identifiera skattskyldiga personer med hjälp av registreringsnummer (artikel 22.1 c, d och e [10]),

— att vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de personer som anses betalningsskyldiga i stället för en skattskyldig person fullgör de skyldigheter i fråga om deklaration och betalning som föreskrivs för skattskyldiga personer (artikel 22.7, 10 och 11 [11]).

Nationella bestämmelser

11. Kommissionen har ifrågasatt artiklarna 8 och 9 i den italienska finanslagen från år 2003. [12] Enligt dessa bestämmelser har skattskyldiga personer som inte ingett fullständiga deklarationer rätt att lämna kompletterande deklarationer och göra betalningar som fritar dem från ytterligare skattskyldighet avseende den berörda perioden, nämligen beskattningsåren 1998 (eller i vissa fall 1997) till 2001. Nämnda bestämmelser omfattar en rad skatter, men kommissionens talan gäller bara mervärdesskatt, och följande sammanfattning av relevanta bestämmelser avser bara förhållandena rörande den skatten.

Artikel 8

12. Enligt artikel 8 är det tillåtet att ”komplettera” deklarationer som skulle ha

7 — Artikel 213.1 i direktiv 2006/112.

8 — Kommissionen hänvisar visserligen till artikel 22.3 som källa. Nu artikel 242 i direktiv 2006/112.

9 — Artikel 262 och följande artiklar i direktiv 2006/112.

10 — Artiklarna 214–216 i direktiv 2006/112.

11 — Artiklarna 207, 209, 210, 256–258 och 267 i direktiv 2006/112.

12 — Legge 289/2002, GURI 31 december 2002, i ändrad lydelse.

ingetts senast den 31 oktober 2002. Det finns två typer av förfaranden som regleras i punkterna 3 respektive 4.

13. Enligt artikel 8.3 genomförs förfarandet på så sätt att en kompletterande deklaration inges för varje berört beskattningsår och de tilläggsbelopp som skall betalas erläggs i enlighet med de bestämmelser som gällde under respektive beskattningsår. I vissa fall när köparen själv är skattskyldig för ingående skatt, men underlåter att deklarera denna, omfattas bara icke avdragsgill mervärdesskatt. Tilläggsdeklarationen är bara giltig om den uppvisar tilläggsbelopp som skall betalas på minst 300 euro för varje beskattningsår. Betalningar kan ske i två lika stora delposter om de överskrider 3 000 euro för enskilda eller 6 000 för övriga.

14. Artikel 8.4 kan inte åberopas om den skattskyldiga personen inte har ingetts någon deklaration för något av de berörda beskattningsåren. Personer som kan åberopa bestämmelsen kan inge deklarationer och göra betalningar via särskilda godkända organ. Belopp som skall erläggas kan betalas genom månadsbetalningar, dock jämte ränta. Förfarandet är konfidentiellt såtillvida att de bestämda belopp som skall erläggas inte är knutna till enskilda skattskyldiga personer.

15. I artikel 8.6 föreskrivs att när förfarandet enligt artikel 8.3 och 8.4 har tillämpats, så kommer för det första varken den skattskyldiga personen eller någon annan person som är gemensamt ansvarig med denne att bli föremål för någon kontroll upp till en gräns av två gånger den mervärdesskatt som skall betalas enligt tilläggsdeklarationen, för det andra bortfaller eventuella skattetillägg som kunde ha påförts och för det tredje kan vissa förfaranden avseende skatteflykt inte längre inledas (straffrättsliga förfaranden som redan inletts avbryts dock inte). I artikel 8.6 a föreskrivs att skattekontroller dock kan genomföras avseende belopp som skall erläggas utöver de belopp som anges i artikel 8.6.

16. Enligt artikel 8.9 har personer som använt sig av det konfidentiella förfarandet enligt artikel 8.4 rätt att undgå eventuella andra kontroller än sådana som avser tilläggsdeklarationernas riktighet.

17. Enligt artikel 8.10 kan ingen del av artikeln tillämpas i fall där antingen en förnyad prövning eller ett straffrättsligt förfarande avseende skatteundandragande vid tidpunkten för lagens ikraftträdande redan hade inletts i fråga om ett visst beskattningsår. I vissa fall är det dock möjligt att rätta sig efter en tidigare omprövning och tillämpa förfarandet enligt artikel 8 i fråga om andra perioder.

18. Enligt artikel 8.12 kan ingivandet av en tilläggsdeklaration inte utgöra information om en brottslig handling.

Artikel 9

19. I artikel 9 behandlas ”automatiskt fastställande” i fråga om tidigare år. [13] Skattskyldiga personer som begär en sådan förlikning måste inge deklarationer för *samliga* beskattningsår för vilka sådana skulle ha ingetts senast den 31 oktober 2002.

20. Enligt artikel 9.2 b innebär det automatiska fastställandet att ett belopp motsvarande 2 procent av mervärdesskatten på den skattskyldiga personens utgående transaktioner och 2 procent av den ingående mervärdesskatt för vilken avdrag gjorts under året betalas i fråga om samtliga beskattningsår. Den procentsatsen sänks till 1,5 procent för utgående skatt över 200 000 euro och till 1 procent för belopp över 300 000 euro och när tillämpningen av bestämmelserna medför att belopp över 11 600 000 euro betalas sätts den andel som överskrider detta belopp ner med 80 procent. I artikel 9.6 anges dock ett lägsta belopp för betalningen varje år på 500 euro när omsättningen inte överskrider 50 000 euro, 600 euro när omsättningen ligger mellan 50 000 och 180 000 euro, och 700 euro vid en omsättning över 180 000 euro.

21. I fråga om enskilda år för vilka ingen deklaration alls har ingetts krävs enligt artikel 9.8 för varje beskattningsår att ett schablonbelopp på 1 500 betalas i fråga om fysiska personer respektive 3 000 euro för bolag och associationer.

22. Enligt artikel 9.9 utesluter det automatiska fastställandet ytterligare avdrag eller återbetalningar som den skattskyldiga personen inte begärt tidigare. Det utesluter dock inte vissa kontroller, särskilt inte sådana som avser överensstämmelsen mellan ingivna deklarationer och erlagda belopp och tidigare krav på återbetalning av mervärdesskatt.

23. Artikel 9.10 speglar artikel 8.6. När förfarandet enligt artikel 9 har tillämpats så kommer för det första varken den skattskyldiga personen eller någon annan person som är gemensamt ansvarig med denne att bli föremål för någon kontroll, för det andra bortfaller eventuella skattetillägg som kunde ha påförts och för det tredje kan vissa förfaranden avseende skatteundandragande inte längre inledas (straffrättsliga förfaranden som redan inletts avbryts dock inte). Till skillnad från vad som är fallet enligt artikel 8.6 tillämpas i fråga om dessa slag av immunitet inte någon övre gräns avseende det kompletterande mervärdesskattebelopp som nu betalas eller deklareras.

24. Enligt artikel 9.12 kan betalning ske i två lika stora delposter när det belopp som skall

13 — Ordningen kallas *condono tombale* (gravamnesti), antagligen därför att skatteskulden är ”död och begraven”.

betalas överskrider 3 000 euro för enskilda och 6 000 euro för övriga.

25. Artikel 9.13 speglar artikel 8.9. De som utnyttjat det konfidentiella förfarandet kan undgå alla andra kontroller än sådana som avser riktigheten av deras tilläggsdeklarationer.

26. Artikel 9.14 speglar artikel 8.10. Enligt denna artikel kan ingen del av artikeln tillämpas i fall där antingen en förnyad prövning eller ett straffrättsligt förfarande avseende skatteundandragande vid tidpunkten för lagens ikraftträdande redan hade inletts i fråga om ett visst beskattningsår. Där föreskrivs dock att artikeln inte heller kan tillämpas i fall då den skattskyldiga personen inte har ingett någon deklaration för ett av de berörda beskattningsåren.

27. Enligt artikel 9.15 är undantagen i artikel 9.14 a och b begränsade till de beskattningsår på vilka de är tillämpliga. Där anges att något automatiskt fastställande inte skall ske på grundval av uppgifter som inte överensstämmer med uppgifterna i den ingivna deklarationen. Slutligen utesluts all återbetalning av redan erlagda belopp, vilka skall ses som förskott på skatt som skall betalas.

Det administrativa förfarandet

28. Kommissionen, som anser att artiklarna 8 och 9 i 2003 års finanslag strider mot artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet, tillställde den 19 december 2003 Italien en formell underrättelse enligt artikel 226 EG. Italien svarade den 30 mars 2004 och hävdade att det inte förelåg någon oförenlighet. Kommissionen godtog inte svaret utan avgav den 13 oktober 2004 ett motiverat yttrande och anmodade Italien att följa detta inom två månader. Italien svarade den 31 januari 2005, och bestred fortfarande kritiken. Kommissionen väckte förevarande talan den 8 mars 2006.

Yrkande

29. Kommissionen har yrkat att domstolen skall förklara att Republiken Italien har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet jämförda med artikel 10 i EG-fördraget genom att uttryckligen i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289 av den 27 december 2002 (2003 års finanslag) föreskriva ett allmänt undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsår. Den har även yrkat att Italien skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

30. Italien har hävdat att ansökan skall ogillas och att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

Bedömning

Upptagande till sakprövning

31. Italien har gjort gällande att kommissionen införde ett nytt klagomål i det motiverade yttrandet, angående ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet och snedvridning av konkurrensen till följd av de omtvistade bestämmelserna. Kommissionen har genmält att den till svar på Italiens argument endast erinrade om domstolens rättspraxis på området, vilken är relevant för bedömningen av en påstådd överträdelse av artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet.

32. Eftersom kommissionen inte specifikt har yrkat att domstolen skall förklara att de italienska bestämmelserna strider mot neutralitetsprincipen eller snedvrider konkurrensen framstår den ståndpunkten som rimlig. Jag anser därför inte att det föreligger något hinder för att ta upp talan till sakprövning.

Prövning i sak

33. Ett antal sammanlänkade frågor är tvistiga mellan parterna i förevarande mål. Jag kommer att behandla dessa frågor med följande indelning. För det första diskuteras arten och omfattningen av medlemsstaternas skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet, särskilt med avseende på tillsyn och genomdrivande av enskildas efterlevnad av mervärdesskattebestämmelserna, för det andra diskuteras de ifrågasatta amnestibestämmelsernas verkan i praktiken mot bakgrund av nämnda skyldigheter, för det tredje diskuteras betydelsen av de olika begränsningarna för amnestibestämmelserna i det avseendet och för det fjärde diskuteras amnestibestämmelsernas relativa effektivitet, särskilt med avseende på de resurser som används, ställda i förhållande till de belopp som uppbärs, det handlingsutrymme som står till medlemsstaternas förfogande vid förvaltningen av mervärdesskatten och i vilken mån amnestibestämmelserna faller inom det utrymmet.

34. Även om det vore både möjligt och intressant att granska en rad mer allmänna frågor rörande legaliteten hos och/eller önskvärdheten av mervärdesskatteamnestier, varav vissa har berörts under förfarandet, anser jag inte att det vore till hjälp för domstolen att behandla dessa allmänna frågor mer ingående för att avgöra om de särskilda bestämmelser som kommissionen har kritiserat överensstämmer med sjätte direktivet. Jag kommer därför i huvudsak att begränsa min analys till de aspekter som är relevanta för yrkandet och endast beröra de mer allmänna frågorna som bakgrund till resonemanget.

Skyldigheter enligt sjätte direktivet

35. Jag instämmer i kommissionens beskrivning av de skyldigheter som följer av sjätte direktivet både för enskilda skattskyldiga personer och för medlemsstaterna. Italien förefaller faktiskt också godta huvuddragen i den beskrivningen, även om medlemsstaten har gjort gällande att detaljerna i fråga om genomförande och uppbörd ankommer på medlemsstaterna. Kommissionens argument kan sammanfattas och omformuleras på följande sätt.

36. Av ingressen i sjätte direktivet framgår att gemenskapens egna medel ”omfatta[r] intäkter från mervärde[s]skatt som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt enligt gemenskapens regler”, [14] och att ”[f]ör att en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad till slut skall kunna uppnås bör det gemensamma systemet för omsättningsskatter inte göra åtskillnad beroende på ursprung av varor och tjänster” [15] och vidare att ”[s]kattebetalarnas skyldigheter måste i möjligaste mån harmoniseras för att säkerställa att uppbörden sker på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater”. [16]

37. Domstolen har vidare förklarat att sjätte direktivet skall tolkas i överensstämmelse med principen om skatteneutralitet, som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt [17] och som förhindrar att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [18]

38. De specifika skyldigheter som följer av artikel 22 i sjätte direktivet syftar till att garantera att de nationella myndigheterna har de upplysningar som krävs för att säkerställa en riktig debitering och uppbörd av mervärdesskatt under skattemyndighetens kontroll. [19] Dessa skyldigheter är ett utflöde av kravet i artikel 2 att alla transaktioner (i frånvaro av ett uttryckligt undantag) inom dess tillämpningsområde skall beskattas. Det kravet är en allmän regel som ingen medlemsstat ensidigt kan avvika från. [20] Även om en medlemsstat enligt artikel 27 i sjätte direktivet [21] kan begära tillstånd från rådet att avvika från direktivets bestämmelser ”för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande”, är dessa förenklingar villkorade av att de ”inte … [får] påverka medlemsstatens totala skatteinkomster” (och det är ostridigt att Italien i alla händelser inte begärde tillstånd i förevarande fall).

14 — Andra skälet. Skäl 8 i ingressen direktiv 2006/112.

15 — Fjärde skälet. Finns ej i ingressen i direktiv 2006/112.

16 — Fjortonde skälet. Skäl 45 i ingressen i direktiv 2006/112.

17 — Se, exempelvis, dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 36.

18 — Dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air (REG 2004, s. I-8379), punkt 24.

19 — Se, exempelvis, dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf (REG 1996, s. I-6257), punkt 24, och av den 17 september 1997 i mål C-141/96, Langhorst (REG 1997, s. I-5073), punkterna 17 och 28.

20 — Se, exempelvis, dom av den 21 februari 1989 i mål C-203/87, kommissionen mot Italien (REG 1989, s. 371), punkt 10.

21 — Artikel 395 i direktiv 2006/112.

39. Alla medlemsstater är alltså skyldiga att vidta alla lagstiftningsmässiga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom dess territorium skall kunna uppbäras i dess helhet på samma sätt som i andra medlemsstater. Även om den skyldigheten inte uttryckligen anges i sjätte direktivet är den en oundviklig följd av direktivet som helhet, av artikel 10 EG och av domstolens rättspraxis. [22] Och även om harmoniseringen inte är fullständig och vissa administrativa frågor med nödvändighet överlämnas till medlemsstaternas behörighet, innebär de skyldigheter som följer av artikel 22 i sjätte direktivet en detaljerad harmonisering på lagstiftningsnivån.

40. Harmoniseringen innebär att medlemsstaterna är ansvariga för att kontrollera skattedeklarationer, redovisning och annan relevant dokumentation och för att beräkna och uppbära den skatt som skall erläggas. De har en viss frihet att välja hur de på det mest effektiva och skäliga sättet skall använda de resurser som står till deras förfogande vid tillämpningen av skatten, åtminstone i det enskilda fallet, men det handlingsutrymmet är i alla händelser begränsat av behovet att säkerställa att

— gemenskapens egna medel uppbärs effektivt, och

— det inte föreligger väsentliga variationer i behandlingen av skattskyldiga personer vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstater.

41. Italien har inte förnekat att medlemsstaterna, i mån av deras varierande resurser, är skyldiga att utöva tillsyn över och kontrollera de skattskyldigas efterlevnad av mervärdesskattereglerna. Medlemsstaten har dock förnekat att de omtvistade bestämmelserna går utöver gränserna för det legitima handlingsutrymme som de tillerkänns vid fullgörandet av dessa uppgifter.

42. Således skall den verkan som bestämmelserna har i praktiken först granskas.

De omtvistade bestämmelsernas verkan

43. Kommissionen har hävdat att de omtvistade bestämmelserna ersätter de normala rättsförhållanden som omger skyldigheten att betala mervärdesskatt med andra rättsförhållanden som definitivt utsläcker den skyldigheten, varvid den ersätts med en annan skyldighet att betala belopp som helt saknar samband med de belopp som skulle ha fastställts och redovisats enligt de normala mervärdesskattereglerna. Kommissionen beskriver amnestin som ett ”allmänt

22 — Både Italien och kommissionen har hänvisat till dom av den 28 september 2006 i mål C-128/05, kommissionen mot Österrike (REG 2006, s. I-9265), där domstolen slog fast att Österrike hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att helt undanta vissa internationella transportbolag från mervärdesskatteplikt. Se även dom av den 14 september 2006 i mål C-228/05, Stradasfalti (REG 2006, s. I-8391), särskilt punkt 66. I den domen betonade domstolen att Italien inte ensidigt kunde föreskriva ett undantag från avdragsrätten för skattskyldiga personer.

och urskillningslöst" avstående "på förhand" från rätten att utöva kontroll och omprövning, medan det i direktivet föreskrivs att eventuella amnestilösningar för skattskyldiga personer skall beslutas i det enskilda fallet. Följderna blir dessutom allvarliga med avseende på principerna om mervärdesskattens neutralitet och likabehandling mellan skattskyldiga personer.

44. Det skall medges att bestämmelserna är komplicerade och att parterna under förfarandets gång har varit oeniga om deras verkan i praktiken. Med utgångspunkt från deras svar på domstolens frågor om mer exakt information anser jag dock att verkningarna kan sammanfattas på följande sätt.

45. Om en skattskyldig person inte har ingett någon mervärdesskattedeklaration alls för något av de berörda beskattningsåren kan personen inte komma i åtnjutande av amnestin enligt artiklarna 8.4 eller 8.9. Personen kan dock åberopa amnestibestämmelserna i antingen artikel 8 eller 9 om han eller hon antingen har ingett (fullständiga eller ofullständiga) deklarationer för något av de berörda beskattningsåren men inte för övriga år, eller har ingett deklarationer för samtliga de berörda beskattningsåren, men vissa av eller samtliga dessa deklarationer är ofullständiga eller felaktiga.

46. När en skattskyldig person har ingett en tilläggsdeklaration enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 8 för ett visst beskattningsår, som visar ett högre belopp avseende beskattningsbart mervärde (skillnaden mellan beskattade inköp och skattepliktiga försäljningar) än vad som ursprungligen deklarerades, skall han för det första betala ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som skulle ha betalats på det överskjutande beloppet (med förbehåll för en lägsta gräns på 300 euro) och för det andra blir han eller hon immun med avseende på ytterligare granskning av den utgående skatten för det året upp till en gräns på två gånger det tillkommande mervärdesskattebelopp som nu betalats.

47. Förfarandet enligt artikel 9 ger olika resultat beroende på om en deklaration ursprungligen ingetts eller inte och beroende på det belopp som dragits av avseende ingående mervärdesskatt. Emellertid skall en betalning göras för varje berört år (oberoende av om en deklaration har ingetts för det året eller inte och om den deklarationen var korrekt eller inte) och inga ytterligare avdrag medges. För år avseende vilka deklaration har ingetts är betalningen lika med mellan 1 och 2 procent av den ingående mervärdesskatt som *ursprungligen* drogs av, plus mellan 1 och 2 procent av den utgående mervärdesskatt som *ursprungligen* deklarerades för det året,[23] med förbehåll för en lägsta gräns på 500, 600 eller 700 euro, beroende på den berörda omsättningens storlek. För alla år i fråga om vilka någon deklaration ursprungligen inte ingetts skall ett schablonbelopp på 1 500 euro för enskilda och 3 000 euro för företag betalas, oberoende av vilket faktiskt belopp som deklarerats för lågt eller som inte deklarerats alls.

48. På så sätt kommer en skattskyldig person som utnyttjar förfarandet enligt artikel 8 att

23 — Procentsatsen är ännu lägre i fråga om belopp över 11 600 000 euro som skall erläggas, vilka sätts ned med 80 procent – alltså till 0,2 procent av den ursprungligen deklarerade ingående och/eller utgående skatten.

betala ett belopp motsvarande den totala mervärdesskatt som skulle betalas för hans tidigare icke deklarerade mervärde, som nu deklarerats, men bara i fråga om år avseende vilka han inte har ingett en fullständig, korrekt deklaration. Emellertid skyddas han därmed från vidare omprövning avseende belopp som skulle erläggas upp till två gånger det beloppet. Det framstår därför i praktiken som osannolikt att han kommer att deklarera mer än hälften av sitt tidigare icke deklarerade mervärde. Skattemyndigheterna kommer alltså att uppbära upp till hälften av den skatt som faktiskt skulle ha betalats och de avstår samtidigt från möjligheten att uppbära den andra hälften.

49. En skattskyldig person som utnyttjar förfarandet enligt artikel 9 skall göra en betalning avseende samtliga år under den berörda perioden, oberoende av om en korrekt deklaration ursprungligen ingavs för det året eller inte. Om en (korrekt eller felaktig) deklaration ingavs, så utgör betalningen en liten andel (upp till 2 procent) av det belopp för ingående och utgående skatt som *ursprungligen* deklarerades. Om ingen deklaration ingetts består den av ett schablonbelopp på 1 500 eller 3 000 euro oberoende av det mervärdesskattebelopp som inte deklarerats. I båda fallen erhåller den skattskyldiga personen immunitet mot ytterligare omprövning.

50. När en skattskyldig person kan välja mellan de två förfarandena (och vill utnyttja ett av dem), är det rimligt att anta att han kommer att välja det som kostar honom minst. När det belopp som deklarerats för lågt eller som inte alls deklarerats är begränsat (och felet alltså kanske troligen beror på ett ärligt misstag), framstår förfarandet enligt artikel 8 som förmånligt och ger immunitet mot ytterligare utredningar i utbyte mot att halva det mervärdesskattebelopp som skulle ha betalats erläggs. När graden av feldeklaration varit mer omfattande (och således kanske mer sannolikt beror på ett avsiktligt bedrägeri), erbjuder förfarandet enligt artikel 9 immunitet i utbyte mot betalningen av ett belopp som motsvarar en mindre (och i extremfall, försvinnande liten [24]) andel av den skatt som skulle betalats, men som inte redovisats.

51. Kommissionen har betonat att enligt artikel 9 kan en skattskyldig person helt eliminera risken för kontroll och omprövning för en rad beskattningsår i utbyte mot en betalning som helt saknar samband med det mervärdesskattebelopp som normalt skulle betalas med en skattesats på 20 procent. Amnestin enligt artikel 8 skyddar också skattskyldiga personer från ytterligare kontroll eller omprövning, om än i utbyte mot en högre betalning. En sådan total avsägelse från skattemyndigheternas sida av deras rätt att genomföra kontroller medför enligt kommissionens uppfattning allvarlig skada för neutraliteten i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Olika skattskyldiga personer behandlas mycket olika i fråga om jämförbara transaktioner, vilket i sin tur undergräver en sund konkurrens.

24 — Kommissionen har som exempel nämnt en skattskyldig person som har underlåtit att inge en deklaration för ett visst beskattningsår, då han eller hon skulle ha redovisat 600 000 euro. Enligt förfarandet i artikel 9 är det högsta belopp som skall betalas för att komma i åtnjutande av en fullständig immunitet 3 000 euro, vilket motsvarar en definitiv förlust för skattemyndigheterna på 597 000 euro. Jag vill tillägga att den förlorade andelen skulle kunna vara ännu mer orimlig, eftersom bestämmelsen uttryckligen hänvisar till betalningar över 11 600 000 euro.

52. Även här delar jag helt kommissionens uppfattning att en lagstiftningslösning som innebär att ärliga och plikttrogna näringsidkare redovisar fullständig mervärdesskatt, medan oärliga eller slarviga näringsidkare kan undgå ytterligare granskning i utbyte mot att de betalar högst hälften, och eventuellt mycket mindre, av den mervärdesskatt de faktiskt skulle betala, inte står i överensstämmelse med de skyldigheter som medlemsstaterna åläggs genom, i synnerhet, artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet. Arrangemanget enligt artikel 9 i den italienska finanslagen av år 2003 innebär närmare bestämt ett fullständigt bortseende från de detaljerade bestämmelserna i artikel 22 i sjätte direktivet som kommissionen hänvisat till [25] på så sätt att det inte inbegriper en deklaration av transaktioner som faktiskt genomförts och att de belopp som skall betalas inte på något sätt är knutna till den skatt som skulle ha redovisats på dessa transaktioner. Som kommissionen helt riktigt har påpekat är amnestin också fullständigt urskillningslös såtillvida att ingen skillnad görs mellan tillfälliga och regelbundna fall av för låga deklarationer, mellan små och stora belopp eller mellan försumlighet och bedrägerier.

53. Huvudlinjen i Italiens försvar är dock att möjligheten att åberopa amnestin är begränsad och att den är en effektiv åtgärd som faller inom det handlingsutrymme som står till medlemsstaternas förfogande för att säkerställa återbetalningen av belopp som annars skulle gå förlorade för skattemyndigheterna. Dessa frågor måste därför granskas innan en slutlig slutsats dras.

Begränsningar i amnestibestämmelserna

54. Kommissionen har beskrivit den ifrågasatta amnestin som ett allmänt och urskillningslöst avstående från rätten att utöva kontroll och omprövning, medan den italienska regeringen har hänvisat till en rad begränsningar av möjligheten att åberopa amnestibestämmelserna. Dessa begränsningar är enligt dess uppfattning väsentliga och innebär att amnestin inte kan beskrivas som allmän eller urskillningslös.

55. För det första kan amnestin inte åberopas av skattskyldiga personer som ursprungligen inte ingett någon mervärdesskattedeklaration alls för något av de berörda beskattningsåren. [26] Kommissionen har svarat att den situationen per definition är rent marginell.

56. Man kan verkligen hoppas att en sådan situation är ovanlig och Italien har inte invänt mot att den beskrivs som ”marginell”. Företag av någon mer väsentlig storlek kan mycket väl, även om de vill lura skattemyndigheterna, inge tillräckligt trovärdiga deklarationer för att inte dra till sig uppmärksamhet. Att inte inge någon deklaration alls kan däremot vara vanligare bland mindre näringsidkare som i alla händelser hoppas undgå upptäckt, eller som anser att skatteundandragandet är berättigat enligt någon

25 — Se punkterna 8–10 ovan.

26 — Artiklarna 8.4 och 9.14 c.

slags moralisk *de minimis*-regel. [27] Det är dessutom troligt att många olagliga verksamheter inte kommer att deklareras alls i mervärdesskattehänseende, även om de i princip omfattas av skatten. [28]

57. Jag är alltså inte övertygad om att undantaget på ett övergripande plan är marginellt. Beträffande den synliga ekonomin är det naturligtvis marginellt, helt enkelt därför att var och en som bedriver en synlig skattepliktig verksamhet kommer att anse sig ha behov av att deklarera åtminstone tillräckligt mycket av den verksamheten för att undgå obekväma granskningar och kommer, när detta gjorts, inte att vara undantagen från amnestin. Detta gäller dock inte i fråga om den dolda, eller illegala, ekonomin, som har uppskattats till över 26 procent av Italiens BNP. [29]

58. Å andra sidan är det kanske mindre sannolikt att en (teoretiskt) skattskyldig person som helt vill undgå skattemyndigheternas uppmärksamhet kommer att söka skydd under amnestin än en person som redan är känd för dessa myndigheter, men som har något att dölja för dem. Det är också mindre sannolikt att han eller hon kommer att granskas av dem, särskilt om deras resurser, såsom den italienska regeringen har gjort gällande, är begränsade.

59. Sammantaget anser jag därför att det inte är sannolikt att undantaget för skattskyldiga personer som har underlåtit att över huvud taget inge en deklaration för något av de berörda beskattningsåren kommer att ha någon större betydelse för antalet personer som kommer i åtnjutande av amnestin eller begär att få omfattas av den.

60. För det andra har den italienska regeringen förklarat att amnestin inte är tillämplig när oegentligheter redan har upptäckts. [30] Kommissionen har genmält att det undantaget inte är fullständigt (i vissa fall kan ett annat förfarande för fastställande enligt artiklarna 15 och 16 i lag nr 289/2002 tillämpas för att avsluta ett omprövningsförfarande och åter ge möjlighet att åberopa amnestin), men den italienska regeringen har replikerat att det arrangemanget endast gäller personer för vilka dessa förfaranden fortfarande kunde ifrågasättas.

61. Det framgår av artiklarna 15 och 16 som ingetts av Italien i repliken att omprövningsförfaranden som ännu inte utmynnat i ett definitivt beslut eller avgörande kan avslutas genom betalning av ett belopp på minst 150 euro och upp till 50 procent av det begärda skattebeloppet, och av artiklarna 8.10 och 9.14 framgår att när en sådan betalning väl gjorts inom den tillämpliga tidsfristen kan den skattskyldiga personen åberopa amnestin enligt antingen artikel 8 eller artikel 9.

27 — Till skillnad från vad som är fallet i vissa andra medlemsstater finns ingen tröskel för mervärdesskatteregistrering i Italien, vilket innebär att även mycket små företag är redovisningsskyldiga för mervärdesskatt.

28 — Se, exempelvis, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-6161), punkt 50 och där angiven rättspraxis.

29 — Se, exempelvis, European Employment Observatory Review, Autumn 2004, särskilt sidorna 77 och 106–110.

30 — Artiklarna 8.10 och 9.14.

62. Följaktligen är det undantag som den italienska regeringen har hänvisat till begränsat till sin räckvidd. Det är självklart att en skatteamnesti som syftar till att uppmuntra till frivilliga inbetalningar i stället för skatt som normalt skulle ha betalats, men som anses svår att uppbära på annat sätt, inte skall innebära att förfaranden som redan avslutats till skattemyndighetens fördel skall återupptas till förmån för den skattskyldiga personen. Skattskyldiga personer som är föremål för ett pågående förfarande kan dock komma i åtnjutande av amnestin genom att betala en andel av det belopp som detta förfarande avser, vid sidan av det belopp som krävs inom ramen för amnestiförfarandet. Amnestin kommer då fortfarande att vara attraktiv för dem om den innebär att de kan få immunitet genom att betala ett mindre belopp totalt sett än vad de sannolikt skulle ha fått betala om förfarandet hade avgjorts till deras nackdel. Konsekvensen är dock att skattemyndigheterna uppbär ett lägre belopp än vad som annars hade varit möjligt och samtidigt avstår från rätten att genomföra vidare kontroller.

63. Den italienska regeringen har för det tredje påpekat att [31] det belopp som betalas inom ramen för amnestin kan kontrolleras mot siffrorna i de deklarationer som ingetts och, för det fall krav på återbetalning redan framställts, att åberopandet av amnestiförfarandet inte utesluter eventuella kontroller av giltigheten i dessa krav.

64. Som kommissionen helt riktigt har påpekat är den första av dessa kontroller rent formell och helt beroende av riktigheten av de ingivna deklarationerna, vilken i sig är undantagen från kontroll inom ramen för amnestiförfarandet.

65. Den andra typen av kontroll gäller krav på återbetalning av mervärdesskatt, det vill säga, situationer där den ingående skatten är högre än den utgående skatten så att mellanskillnaden utgörs av ett belopp till den skattskyldiga personens fördel och inte till skattemyndighetens. Den italienska regeringen har förklarat att i sådana fall kan kontrollen, oberoende av amnestin, utvidgas till att omfatta den leverantör som ställt ut den faktura på vilken den ingående mervärdesskatten anges och som i alla händelser skall redovisa skatten på grund av att fakturan ställts ut. [32]

66. Jag anser att även detta undantag från immuniteten troligen är av marginell betydelse. En näringsidkare som har begärt återbetalning av mervärdesskatt som han inte hade rätt till gör det med eller utan kollusion från leverantörernas sida, genom att de tillhandahåller fakturor som utvisar ingående mervärdesskattebelopp som faktiskt inte redovisats till myndigheterna. Om den typen av kollusion ägt rum kan man undra om han kommer att vilja dra nytta av amnestin över huvud taget om inte risken för upptäckt är överhängande, eftersom han har handlingar som *prima facie* ger rätt till återbetalning och det oundvikligen skulle innebära att medhjälparna i bedrägeriet avslöjades om amnestin åberopades. I bedrägerier där man använder målvakter, s.k. *missing trader fraud* (där en

31 — Enligt artikel 9.9, särskilt som den tolkades i en dom av konstitutionsdomstolen av den 27 juli 2005.

32 — Artikel 54a i presidentdekret nr 633/72; jämför artikel 21.1 d (i artikel 28 g) i sjätte direktivet, artikel 203 i direktiv 2006/112.

eller flera näringsidkare försvinner utan att redovisa mervärdesskatt till myndigheterna), är det per definition meningslöst att granska leverantörerna. Om det inte varit fråga om kollusion är det mindre sannolikt att oegentligheter kommer att upptäckas i tidigare led vid en kontroll.

67. Sammanfattningsvis framstår de begränsningar av amnestins räckvidd som den italienska regeringen har hänvisat till inte som väsentliga, även om de inte är helt skenbara.

Uppbördens effektivitet och medlemsstaternas handlingsutrymme

68. Det är ostridigt att medlemsstaterna, på mervärdesskattesystemets nuvarande harmoniseringsnivå, har ansvar för tillsynen av skattskyldiga personers efterlevnad av mervärdesskattereglerna, för granskning av deklarationer, redovisning och andra relevanta handlingar och för beräkning och uppbörd av den skatt som skall erläggas. Det har inte heller ifrågasatts att de därvidlag har ett visst handlingsutrymme i fråga om hur de effektivast skall använda de resurser de har till sitt förfogande.

69. Italien har förklarat att de omtvistade bestämmelserna förmår vissa skattskyldiga personer att frivilligt deklarera tidigare ej deklarerade belopp, vilket frigör resurser för granskning av personer som inte ändrar sig frivilligt och ger större totala skatteintäkter än vad som annars hade varit fallet. Det faller inom gränserna för det handlingsutrymme som kommissionen själv har medgivit att medlemsstaterna åtnjuter när de beslutar hur de skall använda sina resurser för att bäst säkerställa efterlevnad och genomdrivande av mervärdesskattereglerna.

70. Den italienska regeringen har uppgivit att totalt 162 000 skattskyldiga personer utnyttjade amnestin enligt artikel 8 och 750 000 personer utnyttjade amnestin enligt artikel 9. Den senare siffran motsvarar 13,37 procent av de 5 309 654 skattskyldiga personer som var registrerade i Italien år 2001.[33] År 2003 uppgick det totalt uppburna beloppet (1 938 miljoner euro) till omkring 1,9 procent av den totala mervärdesskatt (101 890 miljoner euro) som uppbars det året. De mervärdesskattebelopp som uppbars efter konventionella kontroller åren 1999–2002 var däremot mycket lägre och varierade mellan 140 miljoner euro och 357 miljoner euro och uppgick sammanlagt bara till 1 049 miljoner euro under fyraårsperioden.[34] Dessa siffror visar enligt Italiens uppfattning att talan är helt ogrundad.

71. Kommissionen har svarat att siffrorna snarare visar att alltför många skattskyldiga personer har dragit nytta av amnestin i utbyte mot ett alltför begränsat resultat.

33 — Det tycks vara en felräkning. 750 000 är 14,125 procent av 5 309 654. De 162 000 personerna i fråga om artikel 8 motsvarar 3,05 procent av det totala antalet skattskyldiga personer.

34 — Om jag jämför dessa siffror med de siffror för den sammanlagda mervärdesskatt som uppbars under nämnda fyraårsperiod, som lämnats av den italienska regeringen, beräknar jag att den skatt som uppbars efter kontroller uppgick till mellan 0,18 och 0,38 procent av den skatt som sammanlagt uppbars ett visst år, eller 0,3 procent av det sammanlagda beloppet under fyraårsperioden.

De påstådda fördelar som amnestin medför (ökad och mer effektiv uppbörd) är skenbara (den uppburna andelen är minimal och den enda verkliga effekten är att kontroll från skattemyndigheternas sida utesluts) och i alla händelser irrelevanta med tanke på att kraven i artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet är bindande.

72. Italien har genmält att de omtvistade bestämmelserna uppmuntrar till frivilliga deklarationer, att resurser kan omdirigeras till granskning av skattskyldiga personer som inte utnyttjar bestämmelserna, att den möjliga kontrollperioden för dessa personer enligt artikel 10 i 2003 års finanslag förlängdes till två år och att de uppburna beloppen var betydligt högre än de annars skulle ha varit. Fördelarna är således faktiska och kan inte ses som ovidkommande. Dessutom är det för det första så att amnestin gäller fall där underlåtenheten att inge en deklaration inte hade upptäckts och kanske aldrig skulle ha upptäckts, för det andra skall den skattskyldiga personen enligt artikel 9 göra en betalning avseende samtliga beskattningsår som avses även om endast ett år berörs av underlåtenheten och för det tredje uppbärs skatten omedelbart i stället för efter ett långdraget utrednings– och uppbördsförfarande.

73. Kommissionen förefaller inte vara kategoriskt kritisk mot mervärdesskatteamnestin, men den är starkt kritisk till utformningen av de omtvistade bestämmelserna.

74. Det kan därför vara till hjälp att kortfattat granska fenomenet på ett allmänt plan. Skatteamnestier omfattar i allmänhet immunitet mot straffrättsliga påföljder, straffavgifter och (vissa eller alla) räntebetalningar. Kommissionen har också uttryckligen medgivit att dessa mervärdesskattefrågor omfattas av medlemsstaternas behörighet, utan inblandning från gemenskapsrätten. Det är dock lika allmänt förekommande att amnestier förutsätter full betalning av de belopp som skall erläggas och inte befriar från kontroller. Syftet är vanligen att uppmuntra till frivillig betalning genom att bevilja påföljdsimmunitet (hotet om en påföljd är avsett att bidra till att bestämmelserna efterlevs till att börja med, men det kan även avhålla från en försenad efterlevnad om priset för att ändra sig är för högt), dock utan att sträcka sig så långt att det blir mer förmånligt att skattesmita och sedan ändra sig än att från början lämna en korrekt och ärlig deklaration, samt att förmå felande skattebetalare att framgent inordna sig i ledet.

75. I doktrinen [35] sägs att skatteamnestier för att vara effektiva bland annat bör begränsas till ett tillfälle (annars skulle upprepningen locka skattebetalare att anpassa sin taktik i väntan på kommande amnestier), inbegripa betalning av åtminstone det belopp som skulle erläggas och i allmänhet viss ränta (annars skulle det framstå som om undandragande belönades) och åtminstone åtföljas av ett trovärdigt påstående om förstärkt

35 — Exempelvis, IMF Working Paper 89/42 *An economic analysis of tax amnesties*, Peter Stella 1989; *Deferral and the utility of amnesty*, Craig M. Boise, George Mason University Law Review 2007, s. 667, särskilt sidan 693 och följande sidor.

revision (annars skulle inte balansen mellan deklaration och upptäckt te sig förmånlig).

76. Den omtvistade amnestin tycks inte uppvisa något av dessa särdrag. Den har faktiskt utvidgats till följande år, [36] vilket kan skapa en förhoppning om framtida amnestier och således minska sannolikheten för att mervärdesskattereglerna efterlevs. Det finns också bevis för att Italien flitigt utnyttjat skatteamnestier i det förflutna. [37] Det har faktiskt förklarats att de är så vanligt förekommande att förväntningen på framtida amnestier har blivit en orsak till den låga skattemoralen. [38] Även om mervärdesskatteintäkterna, såsom Italien har förklarat vid förhandlingen, faktiskt ökade de följande åren, har inga uppgifter presenterats för att påvisa vare sig en specifik koppling till amnestin (i stället för till någon av många andra tänkbara förklaringar) eller någon varaktig effekt.

77. Italien har hävdat att de uppburna beloppen uppgår till närmare 2 procent av de årliga mervärdesskatteintäkterna. Om mervärdesskattegapet (skillnaden mellan de belopp som teoretiskt kan uppbäras och de belopp som faktiskt uppbärs) kan beräknas till 35–40 procent i Italien, [39] betyder det att det belopp som faktiskt uppbärs är omkring 3–4 procent av det belopp som teoretiskt skulle betalas, men som aldrig deklareras. [40]

78. Det stämmer att ingen skattemyndighet någonsin kan räkna med att upptäcka alla skattebedrägerier och även om domstolen hade tillräckliga kunskaper för att ge Italien råd om hur man bäst skall utnyttja sina resurser, ankommer det inte på domstolen att göra det. Detta till trots anser jag att en metod som tydligen inbringar omkring 3–4 procent av den icke uppburna skatten (vilket alltså innebär att åtminstone 95 procent av det icke uppburna beloppet lämnas opåverkat och åtminstone en del av detta definitivt går förlorat) inte är en uppenbart effektiv resursanvändning.

Samlad bedömning

79. Det kan inte på allvar hävdas att de metoder för skatteuppbörd som föreskrivs

36 — Se fotnot 3 ovan.

37 — I en rapport från USA:s kongress av år 1998 uppges att ”Italien har genomfört över ett dussin skatteamnestier, på senare tid i genomsnitt en vartannat år”. I en artikel som nämnts av kommissionen i dess ansökan (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, del I, s. 1449) förklaras att amnestin år 2003 var den femtioåttonde sedan år 1900.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè och C. Salleo, 59th IIPF Congress, Prag, augusti 2003. Se även *Gradual Recovery in Euroland*, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, Kiel Discussion Papers 405: ”… under första halvåret år 2003 uppbar Italien ytterligare intäkter på omkring 0,8 procent av BNP i samband med en omfattande skatteamnesti. På kort sikt kunde Italien tack vare denna engångsåtgärd förhindra att stabilitets– och tillväxtpaktens tröskel överskreds. På medellång sikt ökar dock sannolikheten för att tröskeln på 3 procent överskrids. Som erfarenheten visar försvagar ofta förekommande skatteamnestier – i Italien var det den tredje amnestin på 20 år – skattemoralen. Följaktligen blir skatteintäkterna lägre på medellång och lång sikt än vad de skulle ha varit utan amnestin.”

39 — IMF Working Paper 07/31 *VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done* Michael Keen och Stephen Smith, februari 2007, s. 19.

40 — Det innebär att 2 procent av de 60–65 procent som uppbärs utgör (grovt räknat) mellan 3 och 4 procent av de 35–40 procent som inte uppbärs.

i artiklarna 8 och 9 i Italiens finanslag av år 2003 på något sätt överensstämmer med de regler om uppbörd av mervärdesskatt som medlemsstaterna åläggs genom sjätte direktivet. Inget i det direktivet ger en medlemsstat rätt att ta ut mervärdesskatt till halva den normala skattesatsen (vilket i praktiken är resultatet av artikel 8). [41] Än mindre tillåter den uttag av ett belopp motsvarande 2 procent av den deklarerade ingående skatten plus 2 procent av den deklarerade utgående skatten i stället för ett helt obestämt mervärdesskattebelopp som skulle ha deklarerats, vilket dock inte skett. Slutligen skall sägas att även om mervärdesskatten är en ”självdeklarerad” skatt är det uppenbart att medlemsstaterna är skyldiga att utöva tillsyn och genomdriva tillämpningen av skatten, och de har inte rätt att avsäga sig det ansvaret i fråga om hela områden av beskattningsbar ekonomisk verksamhet.

80. De omtvistade amnestibestämmelserna är i teorin tillämpliga på Italiens icke deklarerade beskattningsbara näringsverksamhet i dess helhet, som av ekonomer konsekvent beräknas motsvara en försvarlig del av landets BNP, kanske mellan 25 och 40 procent. I praktiken har de, enligt siffror från den italienska regeringen, utnyttjats av mer än 17 procent av de skattskyldiga personerna. [42] Effekten av dem är således långt ifrån obetydlig och utgör ett allvarligt avsteg från en korrekt tillämpning av mervärdesskatten i enlighet med de harmoniserade bestämmelserna i sjätte direktivet.

81. Det ter sig inte heller övertygande att försvara dem med hänvisning till en effektiv resursanvändning. Både sunt förnuft och en ekonomisk analys talar tvärtom för att de sannolikt leder till en lägre grad av efterlevnad av mervärdesskattebestämmelserna på (åtminstone) medellång och lång sikt eftersom de premierar bristande efterlevnad, jämfört med efterlevnad av reglerna, och mot en historisk bakgrund skapar berättigade förhoppningar om liknande behandling i framtiden.

82. Kommissionens yrkande skall därför bifallas.

Rättegångskostnader

83. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom jag anser att kommissionens ansökan skall bifallas och eftersom kommissionen har begärt ersättning för rättegångskostnaderna, skall Italien förpliktas att ersätta dessa.

41 — Och det kan noteras att hälften av den italienska standardskattesatsen på 20 procent är 10 procent, vilket är lägre än den lägsta standardskattesats på 15 procent som medges enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet.

42 — Kommissionen påpekade vid förhandlingen att den andel av de skattskyldiga som drog fördel av amnestin var betydligt större än det totala antalet skattskyldiga personer i en medelstor medlemsstat som Belgien.

Förslag till avgörande

84. Jag föreslår därför att domstolen

— förklarar att Republiken Italien har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 22 i sjätte direktivet, jämförda med artikel 10 i EG-fördraget, genom att uttryckligen i artiklarna 8 och 9 i lag nr 289 av den 27 december 2002 (2003 års finanslag) föreskriva ett allmänt undantag från kontroll av skattepliktiga transaktioner som ägt rum under en rad beskattningsår,

— förpliktar Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.