

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 5 oktober 2016 *

”1* Rättegångsspråk: bulgariska Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 a – Artikel 9.1 – Artikel 14.1 – Artiklarna 73, 80 och 273 – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – Skatteundandragande – Oegentligheter i räkenskaperna – Undanhållande av leveranser och intäkter – Bestämmande av beskattningsunderlaget”

I mål C-576/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsrätten i Veliko Tarnovo, Bulgarien) genom beslut av den 28 oktober 2015, som inkom till domstolen den 9 november 2015, i målet

Veliko Tarnovo ET

mot

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna A. Rosas och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom A. Manov, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom D. Drambozova och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och S. Petrova, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 a, 9.1, 14.1, 73, 80 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Maya Marinova ET (nedan kallad MM) och Direktörerna Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen för "överklaganden och skattefrågor avseende social trygghet", för staden Veliko Tarnovo, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktör). Målet rör ett omprövningsbeslut med påförande av ytterligare mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skäl 59 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

4 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

..."

5 Artikel 9.1 i samma direktiv har följande lydelse:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

6 I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar."

7 Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

8 I artikel 80.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna [i de fall som anges i denna bestämmelse] vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition skall motsvara marknadsvärdet[.]”

9 I artikel 242 i samma direktiv föreskrivs att ”[v]arje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten”.

10 I artikel 244 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[v]arje beskattningsbar person skall se till att kopior lagras av de fakturor som har utfärdats av honom själv, av hans förvärvare eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit”.

11 I artikel 250.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

12 I artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

Bulgarisk rätt

13 Följande föreskrivs i artikel 3.1 i den bulgariska lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet: ”Med beskattningsbar person avses den som bedriver självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

14 I artikel 6.1 ZDDS föreskrivs följande: ”Leverans av varor i den mening som avses i denna lag ska utgöras av övergång av äganderätten eller annan sakrätt i varorna”.

15 Enligt artikel 25.1 ZDDS förstås med ”beskattningsgrundande händelse” i denna lag leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av en enligt denna lag beskattningsbar person, gemenskapsinterna förvärv och import av varor i enlighet med artikel 16 ZDDS.

16 I artikel 26.1 ZDDS föreskrivs följande: ”Beskattningsunderlag i den mening som avses i denna lag är det värde på grundval av vilket skatten tas ut eller inte tas ut, beroende på om transaktionen är beskattningsbar eller undantagen från skatteplikt”. I punkt 2 i samma artikel föreskrivs att beskattningsunderlaget omfattar allt det som utgör betalning som leverantören har mottagit eller ska motta från förvärvaren eller tredje man, angivet i leva (BGN) och stotinki, utan skatten i den mening som avses i denna lag. Betalningar av ränta eller straffavgifter som är av

kompenserande natur utgör inte betalning för leverans.

17 I enlighet med artikel 96.1 ZDDS ska varje beskattningsbar person med skattepliktig omsättning på minst 50 000 BGN (ungefär 25 000 euro) under en period som inte överstiger tolv sammanhängande månader efter månaden i fråga inkomma med en ansökan om registrering enligt denna lag inom fjorton dagar efter utgången av det beskattningsår då omsättningen uppgick till detta belopp.

18 I artikel 102.3 led 1 ZDDS föreskrivs följande i den lydelse som var i kraft till den 1 januari 2012: "För att fastställa skatteskulden för en person som inte har ansökt om registrering inom föreskriven tid trots skyldighet därtill, ska personen anses betalningsskyldig för skatten för sina beskattningsbara leveranser och gemenskapsinterna förvärv för perioden som löper från utgången av fristen för att inkomma med en ansökan om registrering till och med skattemyndighetens faktiska registrering."

19 Enligt artikel 122.1 i lagen om skatteförfarandet och socialförsäkringar (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks) av den 1 januari 2006 (DV nr 105 av den 29 december 2005) (nedan kallad DOPK) får skattemyndigheten tillämpa den skattesats som föreskrivs i relevant lag på det beskattningsunderlag som den har bestämt i enlighet med punkt 2 i den artikeln, exempelvis när uppgifterna visar att varor eller inkomster har undanhållits, det saknas räkenskaper som uppfyller kraven i bokföringslagen (Zakon za schetovodstvo), när räkenskaperna inte har redovisats eller när de redovisade räkenskaperna inte gör det möjligt att bestämma beskattningsunderlaget, och när de handlingar som krävs för att bestämma beskattningsunderlaget eller beräkna de sociala avgifter som ska betalas oriktigt har förstörts.

20 I artikel 122.2 leden 1, 4, 6, 8 och 16 DOPK föreskrivs att skattemyndigheten, när den bestämmer beskattningsunderlaget, beaktar följande enskilda uppgifter: typen av faktiskt bedriven verksamhet, officiella handlingar och handlingar med trovärdiga uppgifter, betydelsen av handel på den plats verksamheten bedrivs, bruttointäkter/-inkomster (omsättning), och andra bevisuppgifter som kan användas för att bestämma beskattningsunderlaget.

21 Enligt artikel 124.2 DOPK antas de faktiska omständigheter som har fastställts i ett omprövningsbeslut efter en kontroll som genomförts i enlighet med artikel 122 DOPK vara riktiga inom ramen för ett överklagande av beslutet till dess att motsatsen har visats när det har slagits fast att villkoren i artikel 122.1 DOPK är uppfyllda.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 MM är en enskild firma som ägs av Maya Vasileva Marinova, bulgarisk medborgare som är registrerad som enskild näringsidkare i den mening som avses i bulgarisk rätt. MM bedriver detaljhandel med försäljning av livsmedel och andra varor till slutkonsumenter i en butik i kommunen Troyan (Bulgarien).

23 MM blev föremål för en skattekontroll där Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia po prihodite (den nationella skattemyndigheten, nedan kallad bulgariska skattemyndigheten) utfärdade ett beslut den 5 juni 2014 om att ytterligare mervärdesskatt skulle betalas in med ett belopp om 30 545,73 BGN (ungefär 15 618 euro) jämte ränta på 16 442,85 BGN (ungefär 8 407 euro).

24 Under skattekontrollen konstaterade den bulgariska skattemyndigheten, sedan den utfört kontroller hos MM:s handelspartners, vilka var registrerade till mervärdesskatt, att flera av dem hade ställt ut fakturor till MM för tobaksvaror och livsmedel som de hade levererat. Fakturorna bokfördes av utställarna men inte av MM, som inte drog av den mervärdesskatt som upptagits i

fakturorna.

25 Den bulgariska skattemyndigheten bedömde att MM hade mottagit varorna och utgick – med beaktande av varornas slag och att de saknades i lager – från att MM hade sålt dem vidare till oidentifierade köpare under de beskattningsperioder som leverantörerna ställde ut fakturorna. Skattemyndigheten, som konstaterade att MM varken hade bokfört leverantörernas leveranser av varorna eller den efterföljande försäljningen av varorna, drog slutsatsen att MM hade undanhållit leveranserna och intäkterna från försäljningen av varorna.

26 Den bulgariska skattemyndigheten konstaterade vidare att MM inte var registrerad till mervärdesskatt under perioden 1 maj 2008–26 april 2010, eftersom firmans deklarerade omsättning inte uppgick till de 50 000 BGN (ungefär 25 000 euro) som föreskrivs i nationell lagstiftning. Om omsättningen däremot överstiger detta belopp är en registrering nödvändig. Med stöd återigen av fakturor som MM:s leverantörer hade ställt ut, bedömde skattemyndigheten att MM:s verkliga omsättning översteg 50 000 BGN under perioden 1 maj 2007–30 april 2008 och att MM följaktligen hade varit skyldig att ansöka om att bli registrerad till mervärdesskatt från och med den 1 maj 2008. MM ansökte om registrering först den 26 april 2010.

27 Följaktligen beräknade den bulgariska skattemyndigheten den återstående mervärdesskatt som skulle betalas in och utfärdade det omprövningsbeslut som är aktuellt i det nationella målet. Myndigheten bestämde beskattningsunderlaget för de försäljningar i detaljhandeln som den antog ha företagits av varor som hade angetts på fakturor utställda av MM:s handelspartners. Myndigheten fastställde även beskattningsunderlaget för försäljningar som MM företagit under perioden 1 maj 2008–26 april 2010. För att bestämma detta beskattningsunderlag lade myndigheten med stöd av nationell lagstiftning till en marginal till det leveranspris som angetts på fakturorna, vilken beräknades på grundval av det pris MM normalt tillämpade på likvärdiga varor.

28 MM begärde omprövning av detta beslut vid Direktor. Överklagandet avslogs genom beslut av den 15 augusti 2014, varför MM överklagade omprövningsbeslutet till Administrativen sad – Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien).

29 MM gjorde gällande att det saknas grund för att bestämma beskattningsunderlaget "analogt" enligt förfarandet i nationell rätt. MM har härvidlag hävdats att den omständigheten att fakturor för varuinköp har tagits upp i leverantörernas bokföring inte betyder att MM faktiskt har tagit emot varorna och undanhållit leveranserna. MM menar nämligen att det inte är visat att firman har tagit emot varorna eller att firman har sålt dem vidare.

30 Direktor menar att den omständigheten att den beskattningsbara personen saknar korrekta räkenskaper gör det möjligt att med stöd av nationell lagstiftning anta att det skett en leverans av icke bokförda varor till tredje man och att leveransen varit vinstgivande, och att bestämma när den beskattningsgrundande händelsen inträffade och beskattningsunderlaget.

31 Den hänskjutande domstolen bedömer det vara visat att MM, som handlade som en beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och bedrev en självständig ekonomisk verksamhet, faktiskt tagit emot de varor som angetts i leverantörernas fakturor under de beskattningsperioder som fakturorna utställdes, och att MM förfogade över fakturorna, men inte hade bokfört dem eller företett dem för skattemyndigheten i samband med skattekontrollen.

32 Den hänskjutande domstolen bedömer emellertid att den omständigheten att varorna tagits emot och att MM inte bokfört dessa korrekt inte nödvändigtvis innebär att MM senare sålde varorna vidare i avsaknad av andra objektiva uppgifter. Eftersom bestämmelserna i DOPK inte kräver att det finns information om undanhållna intäkter beträffande varje påstådd efterföljande

leverans och att ett enligt denna lagstiftning beräknat beskattningsunderlag inte nödvändigtvis återspeglar den ersättning som den beskattningsbara personen faktiskt mottagit, konstaterar den hänskjutande domstolen att artikel 122.2 DOPK föreskriver andra regler, än de i artiklarna 73–80 i direktivet, för att bestämma beskattningsunderlaget för leveranser.

33 Den hänskjutande domstolen undrar därför om den aktuella nationella lagstiftningen, inom ramen för medlemsstaternas processautonomi, är förenlig med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet liksom med artiklarna 9.1, 14.1, 73, 80 och 273 i mervärdesskattedirektivet.

34 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 273, 2.1 a, 9.1 och 14.1 i mervärdesskattedirektivet med hänsyn till principerna om skatteneutralitet och proportionalitet tolkas så, att en medlemsstat har rätt att behandla den faktiska avsaknaden av varor som levererats till en beskattningsbar person genom beskattningsbara leveranser som en beskattningsbar leverans mot ersättning av dessa varor utförd av samma person i senare led utan att mottagaren av varorna har identifierats, i syfte att förebygga mervärdesskattebedrägerier?

2) Ska de bestämmelser som nämnts i den första frågan med hänsyn till principerna om skatteneutralitet och proportionalitet tolkas så, att en medlemsstat har rätt att behandla avsaknaden av bokföring av skattehandlingar för beskattningsbara leveranser som mottagits av beskattningsbar person på det sätt som angivits i den första frågan, i syfte att förebygga mervärdesskattebedrägerier?

3) Ska artiklarna 273, 73 och 80 i mervärdesskattedirektivet med hänsyn till principerna om likabehandling och proportionalitet tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att med stöd av nationella bestämmelser som inte syftar till att genomföra unionsrätten bestämma beskattningsunderlaget för leverans av varor som utförts av en beskattningsbar person med avvikelse från den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i direktivet och de uttryckliga undantagsbestämmelserna i artikel 80 i direktivet, i syfte att dels förebygga mervärdesskattebedrägerier, dels bestämma ett så pålitligt beskattningsunderlag som möjligt för de aktuella transaktionerna?”

Prövning av tolkningsfrågorna

35 Det ska inledningsvis anges att artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, till vilken den hänskjutande domstolen hänvisar i en av sina frågor, inte har betydelse i förevarande fall, eftersom den avser bestämmandet av beskattningsunderlaget för transaktioner mellan förbundna parter. De transaktioner som är aktuella i det nationella målet är inte av detta slag.

36 Följaktligen får det anses att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1 a, 9.1, 14.1, 73 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken skattemyndigheten – för det fall varor som levererats till en beskattningsbar person inte finns i dennes lager och det i dennes bokföring saknas skattemässigt relevanta handlingar avseende varorna – får anta att vederbörande har sålt varorna vidare till tredje man, och bestämma beskattningsunderlaget för försäljningen av nämnda varor utifrån de faktiska omständigheter myndigheten har tillgång till med tillämpning av regler som inte föreskrivs i direktivet.

37 Av beslutet om förhandsavgörande framgår att den hänskjutande domstolen anser att det är styrkt att MM faktiskt tog emot de varor som anges på leverantörernas fakturor, att MM förfogade

över fakturorna, men inte har bokfört dem eller företett dem för den bulgariska skattemyndigheten, att varorna inte längre fanns i MM:s lager när skattekontrollen utfördes, och att MM inte heller har bokfört efterföljande transaktioner med varorna.

38 Mot denna bakgrund ska det erinras om att artikel 242 i mervärdesskattedirektivet ålägger beskattningsbara personer att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper, att artikel 244 i direktivet ålägger dem att lagra samtliga fakturor och att artikel 250.1 i direktivet föreskriver att beskattningsbara personer ska inge en deklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som är utkrävbar.

39 Att inte föra räkenskaper, som behövs för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten, och att inte registrera utställda och betalda fakturor kan äventyra en riktig uppbörd av mervärdesskatten och följaktligen äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion. Unionsrätten hindrar således inte medlemsstaterna från att anse att sådana åsidosättanden utgör skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 48 och 49, och dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 56).

40 Enligt artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägerier, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer, och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

41 Domstolen har förtydligat att det följer av denna bestämmelse, samt av artikel 2 och artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet och artikel 4.3 FEU, att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande (dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

42 Härvidlag ska det understrykas att ett skatteundandragande som en beskattningsbar person gör sig skyldig till genom att till exempel undanhålla leveranser och intäkter, inte får hindra uppbörden av mervärdesskatten. Med beaktande av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och den rättspraxis som det hänvisas till i föregående punkt, ankommer det på behöriga nationella institutioner att återställa den situation som skulle ha förelegat om något skatteundandragande inte hade skett.

43 Vidare har domstolen slagit fast att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, utanför de gränser som den föreskriver, varken anger de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva och att den således ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller det sätt på vilket syftena som anges ovan i punkt 41 ska uppfyllas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 23, och dom av den 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 36).

44 De åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägerier, får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se dom av den 26 mars 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

45 I förevarande fall framgår det av Direktors respektive den bulgariska regeringens yttrande,

med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att artikel 122 DOPK utgör ett sätt att bekämpa skatteundandragande som, för det fall leveranser eller intäkter har undanhållits och bokföring i enlighet med nationell lagstiftning inte finns eller inte har företetts för skattemyndigheten, syftar till att, utifrån de omständigheter som myndigheten har tillgång till, fastställa skatteskulderna och bestämma ett beskattningsunderlag som är så nära som möjligt den verkliga ersättning som den beskattningsbara personen har uppburit. Dessa omständigheter kan avse typen och beskaffenheten av faktiskt bedriven verksamhet, handlingar med trovärdiga uppgifter, den ekonomiska betydelsen av den plats där verksamheten bedrivs, de aktuella varorna och bruttointäkterna samt annan bevisning som är relevant i detta hänseende.

46 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida de nationella åtgärder som är aktuella i det nationella målet är förenliga med de krav som anges ovan i punkt 44, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet. EU-domstolen får emellertid tillhandahålla den hänskjutande domstolen uppgifter som kan vara användbara för att den domstolen ska kunna lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

47 Vad gäller det första kravet, som följer av proportionalitetsprincipen, ska det anges att det inte framgår av de handlingar som inkommit till domstolen att de åtgärder som är aktuella i det nationella målet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade syftena.

48 Det framgår nämligen att den aktuella nationella lagstiftningen syftar till att bestämma ett beskattningsunderlag som så nära som möjligt motsvarar den verkliga ersättning som den beskattningsbara personen har uppburit, i fall där det inte är möjligt att samla in objektiva uppgifter om datum för de beskattningsbara transaktionerna, om mottagarna av transaktionerna och den beskattningsbara personens beskattningsbara intäkter till följd av ett skatteundandragande som tillskrivs vederbörande, och särskilt på grund av att denne underlåtit att uppfylla sin skyldighet att föra adekvata räkenskaper, genom att göra det möjligt för behöriga nationella institutioner att återställa situationen utifrån de uppgifter som de har tillgång till, med beaktande av samtliga enskilda omständigheter.

49 Vad gäller neutralitetsprincipen, som är unionslagstiftarens uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen på mervärdesskatteområdet (se dom av den 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41, och dom av den 5 mars 2015, *kommissionen/Luxemburg*, C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 50), befinner sig beskattningsbara personer som har gjort sig skyldiga till skatteundandragande, särskilt genom att undanhålla beskattningsbara transaktioner och tillhörande intäkter, inte i samma situation som beskattningsbara personer som iakttar sina skyldigheter i fråga om bokföring, deklaration och betalning av mervärdesskatt. Således kan denna princip inte med framgång göras gällande av en beskattningsbar person som uppsåtligen deltagit i ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl.*, C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48, och dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 58).

50 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1 a, 9.1, 14.1, 73 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken skattemyndigheten – för det fall varor som levererats till en beskattningsbar person inte finns i dennes lager och det i dennes bokföring saknas skattemässigt relevanta handlingar avseende varorna – får anta att vederbörande har sålt varorna vidare till tredje man, och bestämma beskattningsunderlaget för försäljningen av nämnda varor utifrån de

faktiska omständigheter myndigheten har tillgång till med tillämpning av regler som inte föreskrivs i direktivet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva att bestämmelserna i denna nationella lagstiftning inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägerier.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1 a, 9.1, 14.1, 73 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken skattemyndigheten – för det fall varor som levererats till en beskattningsbar person inte finns i dennes lager och det i dennes bokföring saknas skattemässigt relevanta handlingar avseende varorna – får anta att vederbörande har sålt varorna vidare till tredje man, och bestämma beskattningsunderlaget för försäljningen av nämnda varor utifrån de faktiska omständigheter myndigheten har tillgång till med tillämpning av regler som inte föreskrivs i direktivet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva att bestämmelserna i denna nationella lagstiftning inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägerier.

Underskrifter