

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

1. juli 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – skatte- og afgifts kontrol – tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed som kunstnerisk agent – momspligtige transaktioner – transaktioner, der ikke er indberettet til afgiftsmyndigheden, og som ikke har givet anledning til udstedelse af en faktura – svig – berigtigelse af beskatningsgrundlaget for indkomstskatten – princippet om momsens neutralitet – medtagelse af moms i det berigtigede afgiftsgrundlag«

I sag C-521/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i Galicien, Spanien) ved afgørelse af 19. juni 2019, indgået til Domstolen den 8. juli 2019, i sagen

CB

mod

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne N. Wahl (refererende dommer), F. Biltgen, L.S. Rossi og J. Passer,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- CB ved abogada C. Gómez Docampo,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Galluzzo
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. marts 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 73 og 78 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem CB og Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Galicien, Spanien) vedrørende de beløb og sanktioner, som CB er blevet pålagt i forbindelse med en berigtigelse af indkomstskat for fysiske personer for årene 2010-2012.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af syvende betragtning til direktiv 2006/112:

»Det fælles [merværdiafgiftssystem (moms)] bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

4 Dette direktivs artikel 1 bestemmer følgende:

»1. Dette direktiv fastlægger det fælles merværdiafgiftssystem.

2. Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5 Direktivets artikel 73 er affattet således:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Samme direktivs artikel 78 foreskriver:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

b) biomkostninger såsom provisions?, emballage?, transport? og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

Medlemsstaterne kan ved anvendelsen af stk. 1, litra b), betragte omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, som biomkostninger.«

7 Artikel 178 i direktiv 2006/112 er affattet således:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

8 I henhold til direktivets artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202 i førnævnte direktiv.

9 Det bestemmes i artikel 220, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]

5) for de afdrag, han modtager fra en anden afgiftspligtig person eller fra en ikke-afgiftspligtig juridisk person, før leveringen af ydelsen er afsluttet.«

10 Direktivets artikel 226 fastsætter følgende:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

8) afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen

9) den gældende momssats

10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]

11 Samme direktivs artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.

Spansk ret

12 Artikel 78, stk. 1, i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift) af 28. november 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247) har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som modtages fra kunden eller fra tredjemand for de afgiftspligtige transaktioner.«

13 Artikel 88 i lov nr. 37/1992, der har overskriften »Overvæltning af afgiften«, fastsætter:

»1. Afgiftspligtige personer skal overvælte hele afgiftsbeløbet på den person, som den afgiftspligtige transaktion udføres for, idet denne er forpligtet til at bære afgiftsbeløbet, forudsat at overvæltningen er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne lov, uanset hvad der måtte være aftalt mellem dem. Ved levering af varer og tjenesteydelser, der er pålagt og ikke fritaget for moms, og hvis modtagere er offentlige enheder, anses afgiftspligtige personer ved udformningen af deres økonomiske bud, herunder mundtlige, altid i disse at have medtaget merværdiafgift, som imidlertid, i givet fald, skal overvælttes som en særskilt post, i de dokumenter, der fremlægges med henblik på betaling, uden at det samlede kontraktbeløb forhøjes som følge af overvæltningen af afgift.

2. Overvæltning af afgiften skal foretages på grundlag af en faktura i henhold til betingelser og krav som nærmere fastsat ved bekendtgørelse. Med henblik herpå bogføres beløb, der er overvæltet, særskilt i afgiftsgrundlaget, også i tilfælde af offentligt fastsatte priser med angivelse af den anvendte afgiftssats. Transaktioner, som er fastsat ved bekendtgørelse, er undtaget fra det i de foregående afsnit fastsatte.

3. Overvæltning af afgiften skal foretages på det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes og fremsendes.

4. Retten til at overvælte afgiften ophører et år efter afgiftspligtens indtræden.

5. Aftageren af den afgiftspligtige transaktion er ikke forpligtet til at betale den overvæltede afgift, inden tidspunktet for afgiftspligtens indtræden.

6. Tvister, der måtte opstå i tilknytning til overvæltning af afgiften, såvel med hensyn til grundlaget som med hensyn til størrelsen af denne, anses for at være af afgiftsmæssig karakter i forbindelse med de tilsvarende skatte- og afgiftsretlige søgsmål.«

14 Artikel 89 i lov nr. 37/1992 med overskriften »Berigtigelse af overvæltede afgiftsbeløb« foreskriver:

»1. Afgiftspligtige personer skal berigtige overvæltede afgiftsbeløb, såfremt disse beløb er blevet fastsat ukorrekt, eller der er indtrådt omstændigheder, som i henhold til denne lovs artikel 80 fører til en ændring af afgiftsgrundlaget. Berigtigelsen skal foretages på tidspunktet for identificeringen af årsagerne til den ukorrekte fastsættelse af beløbene, eller når de i det foregående stykke nævnte øvrige omstændigheder er indtrådt, forudsat at der ikke er gået fire år fra tidspunktet for, at den tilsvarende afgift for transaktionen opstod, eller, hvor det er relevant, de i artikel 80 nævnte omstændigheder er indtrådt.

2. Bestemmelserne i det foregående stykke finder også anvendelse, når der i mangel af en overvæltning af en afgift udstedes en tilsvarende faktura for en transaktion.

3. Uanset bestemmelserne i de foregående stykker foretages der ingen berigtigelse af overvæltede afgiftsbeløb i følgende tilfælde:

1) Når berigtigelsen ikke er begrundet i de i denne lovs artikel 80 fastsatte årsager, når den indebærer en forhøjelse af de overvæltede beløb, og når aftagerne af transaktionerne ikke handler som erhvervsdrivende, undtagen i tilfælde af en lovbestemt forhøjelse af afgiftssatserne, hvor berigtigelsen kan foretages i den måned, hvor de nye afgiftssatser træder i kraft, og den efterfølgende måned.

2) Når det er skatte- og afgiftsmyndigheden, der gennem ansættelser konstaterer ikke overvæltede skyldige afgiftsbeløb, som er højere end de af den afgiftspligtige person angivne, og når det er godtgjort, at den pågældende afgiftspligtige person har medvirket i svig, eller ved udvisning af passende omhu vidste eller burde have vidst, at vedkommende udførte en transaktion, som var led i svig.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 CB driver selvstændig erhvervsvirksomhed som kunstnerisk agent, hvorved han er afgiftspligtig. Han leverede i denne egenskab tjenesteydelser til Grupo Lito, som er en sammenslutning af virksomheder, der driver infrastrukturer og orkestre til helgendage og byfester i Galicien (Spanien). CB kontaktede nærmere bestemt festudvalgene, der bestod af en uformel gruppe af borgere, der havde til opgave at organisere sammenkomsterne, og forhandlede orkestrenes optræden på vegne af Grupo Lito.

16 De betalinger, der i denne forbindelse blev foretaget af festudvalgene til Grupo Lito, var kontante og gav ikke anledning til udstedelse af fakturaer eller en regnskabsregistrering. Følgelig blev de ikke indberettet til skattemyndighederne, hverken med henblik på selskabsskat eller med henblik på moms.

17 CB modtog 10% af Grupo Litos indtægter. Betalingerne til sagsøgeren blev ligeledes foretaget kontant, var ikke bogført og gav ikke anledning til udstedelse af en faktura. CB førte hverken et regnskab eller et officielt register, ligesom han hverken udstedte eller modtog fakturaer, og følgelig indgav han heller ikke momsangivelser.

18 Efter kontrollen af CB's skattemæssige situation fandt skattemyndighederne, at de beløb,

som han havde modtaget som vederlag for sin formidlingsvirksomhed for Lito-koncernen, dvs. 64 414,90 EUR i 2010, 67 565,40 EUR i 2011 og 60 692,50 EUR i 2012, ikke omfattede moms, og at beskatningsgrundlaget for indkomstskat for disse år derfor skulle fastsættes under hensyntagen til alle disse beløb. De tilsvarende berigtigelser gav anledning til betaling af indkomstskat for årene 2010-2012, og CB blev pålagt sanktioner. CB anfægtede ved en klage skattemyndighedernes afgørelser om denne fastsættelse og de sanktioner, som han var genstand for.

19 Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Galicien) gav ikke CB medhold i dennes klage, hvorefter sagen blev henvist til den forelæggende ret.

20 CB har i denne forbindelse gjort gældende, at den efterfølgende pålæggelse af moms på beløb, som afgiftsmyndigheden har tilbageholdt som indtægter, er i strid med Tribunal Supremos (øverste domstol, Spanien) praksis såvel som Domstolens praksis, hvorefter moms, når myndigheden opdager momsplichtige transaktioner, der ikke er angivet og faktureret, skal anses for at være indbefattet i den pris, som parterne i disse transaktioner har aftalt.

21 CB er således af den opfattelse, at eftersom det ikke er muligt for ham i henhold til spansk ret at kræve tilbagebetaling af den moms, som han ikke har kunnet overvælte, fordi hans adfærd udgør en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, skal momsen anses for at være inkluderet i prisen for de tjenesteydelser, som han har leveret.

22 Den forelæggende ret har anført, at den for at træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen skal fastslå, om lov nr. 37/1992, som fortolket af Tribunal Supremo (øverste domstol), er i overensstemmelse med EU-retten, for så vidt som den bestemmer, at når de erhvervsdrivende frivilligt og koordineret foretager transaktioner, der giver anledning til kontante betalinger uden faktura og uden momsangivelse, skal sådanne betalinger anses for at omfatte moms.

23 På baggrund af det ovenstående har Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i Galicien, Spanien) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal [...] artikel 73 og 78 [i direktiv 2006/112] i lyset af princippet om neutralitet, princippet om forbud mod afgiftssvig og mod rettighedsmisbrug samt forbuddet mod ulovlig konkurrencefordrejning fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og den retspraksis, hvorved den nationale lovgivning er blevet fortolket, hvorefter merværdiafgift, i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer skjulte momsplichtige transaktioner, som ikke er faktureret, skal anses for at være inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne for disse transaktioner?

Kan det følgelig i tilfælde af svig, hvor transaktionen er blevet holdt skjult for skatte- og afgiftsmyndigheden, antages, således som det kan udledes af Domstolens dom af 28. juli 2016[, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)], af 5. oktober 2016[, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).] og af 7. marts 2018[, Dobro (C-159/17, EU:C:2018:161)], at de erlagte og modtagne beløb ikke inkluderer moms, med henblik på at foretage en passende angivelse og pålægge en sanktion i overensstemmelse hermed?»

Om det præjudicielle spørgsmål

24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken fortolkning der skal anlægges af artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112 om fastlæggelse af afgiftsgrundlaget for en transaktion mellem momsplichtige personer, navnlig i lyset af neutralitetsprincippet, når disse ved svig hverken har angivet, at der foreligger en transaktion til

afgiftsmyndigheden, har udstedt faktura eller har ladet de indtægter, der er opnået i forbindelse med denne transaktion, fremgå af en angivelse med direkte skatter. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om de beløb, der er betalt og modtaget, under sådanne omstændigheder skal anses for allerede at omfatte moms eller ej.

25 Det skal indledningsvis bemærkes, at selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug udgør formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112 (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis), er fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for en transaktion mellem afgiftspligtige personer som omhandlet i dette direktivs artikel 73 og 78 ikke blandt de værktøjer, som medlemsstaterne råder over, idet de kan anlægge en anden fortolkning af nævnte direktivs artikel 273 med henblik på at opnå dette formål, idet de i tilfælde af svig kunne vedtage en fortolkning af disse bestemmelser, der adskiller sig fra den, der skulle vedtages i mangel af afgiftspligtige personers svigagtige adfærd.

26 Som generaladvokaten har anført i punkt 29 i sit forslag til afgørelse, skal det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, være adskilt fra spørgsmålet om, hvorvidt det er nødvendigt at iværksætte sanktioner over for de personer, der har overtrådt reglerne i den fælles momsordning.

27 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at EU-lovgiver, uafhængigt af de sanktioner, som medlemsstaterne har fastsat med henblik på at bekæmpe ulovlig og særligt svigagtig adfærd, selv har gjort det således, at afgiftspligtige personer, der ikke har overholdt de grundlæggende regler i direktiv 2006/112, navnlig med hensyn til fakturering, bærer konsekvenserne af deres adfærd ved, at det er umuligt at fradrage moms, herunder på transaktioner, der ikke er faktureret, med tilbagevirkende kraft i forbindelse med en skattekontrol.

28 Det følger således af fast retspraksis, at selv om afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, og som tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, og som derfor sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig, er det i henhold til dette direktivs artikel 178 i princippet kun muligt at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura (jf. i denne retning dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 37, 38, 42 og 43 samt den deri nævnte retspraksis).

29 Som den forelæggende ret har bekræftet, følger det af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, nemlig artikel 88, stk. 2, og artikel 89, stk. 3, nr. 2), i lov nr. 37/1992, at den afgiftspligtige persons manglende mulighed for at fradrage den moms, der er pålagt en transaktion, der ikke er indberettet til skatte- og afgiftsmyndigheden, og som han ikke har faktureret, som i det foreliggende tilfælde påhviler sagsøgeren i hovedsagen, uden at dette berører de afgiftsmæssige sanktioner, som han er eller kan blive pålagt.

30 Hvad angår ansættelsen af afgiftsgrundlaget for transaktioner mellem afgiftspligtige personer, dvs. på et tidligere stadium end det, hvor momsen betales af den endelige forbruger, burde tjenesteyderen, i det foreliggende tilfælde sagsøgeren i hovedsagen, således have faktureret momsen til modtageren af tjenesteydelserne, i det foreliggende tilfælde Grupo Lito, og have indberettet denne moms til skattemyndighederne, hvilket ville give sagsøgeren ret til at fradrage den moms, der var blevet pålagt samtlige varer eller tjenesteydelser, der var medregnet for dennes egen levering af tjenesteydelser. Som følge af sagsøgeren i hovedsagens momssvig er

bestemmelserne i artikel 89, stk. 3, nr. 2), i lov nr. 37/1992 imidlertid til hinder for enhver mulighed for berigtigelse af moms og dermed også for udøvelsen af den pågældende fradragsret, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

31 Den omstændighed, at afgiftspligtige personer har tilsidesat faktureringsforpligtelsen i artikel 220 i direktiv 2006/112, og at de obligatoriske oplysninger i dette direktivs artikel 226, nr. 6) til 10), derfor pr. definition mangler, kan ikke være til hinder for det nævnte direktivs grundlæggende princip, som ifølge Domstolens faste praksis består i, at momssystemet udelukkende har til formål at beskatte den endelige forbruger (dom af 7.11.2013, Tulic[?] og Plavoturen in, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

32 Selv om den kontrol, som den pågældende nationale myndighed foretager inden for rammerne af en skattekontrol, har til formål at genoprette den situation, der ville have foreligget, hvis der ikke havde foreligget uregelmæssigheder og navnlig svig, og selv om denne myndighed ved hjælp af forskellige metoder bestræber sig på at berigtige de skjulte transaktioner og de unddragne indtægter, skal det ikke desto mindre bemærkes, at disse metoder ikke kan kræve fuldkommen pålidelighed, og at de indebærer en uundgåelig usikkerhedsmargin, således at de tilsigter at opnå det mest sandsynlige og troværdige skatteresultat i henhold til de væsentlige oplysninger, der er indsamlet under skattekontrollen.

33 Under disse omstændigheder skal der i afgiftsgrundlaget som defineret i artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112, dvs. den subjektive værdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget, og som ikke indeholder moms, når der foretages en berigtigelse af den pågældende nationale afgiftsmyndighed på baggrund af en manglende angivelse af moms på en faktura eller på baggrund af en manglende faktura, uanset om dette er resultatet af en svigagtig hensigt, medregnes en fornøden skønsmargin.

34 Dette er grunden til, at resultatet af en transaktion, som momspligtige personer ikke har oplyst over for afgiftsmyndighederne, selv om den burde have givet anledning til en fakturering i henhold til artikel 220 i direktiv 2006/112 med de angivelser, der kræves i henhold til dette direktivs artikel 226, og som blev angivet over for denne myndighed, skal anses for at indeholde den skyldige moms, således som det er tilfældet i hovedsagen, når den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed foretager en berigtigelse.

35 Det forholder sig derimod anderledes i det foreliggende tilfælde, hvor den forelæggende ret er af den opfattelse, at det efter den i denne doms præmis 30 omhandlede efterprøvelse i henhold til gældende national ret er muligt at foretage berigtigelse af momsen (jf. i denne retning dom af 7.11.2013, Tulic[?] et Plavo[?]in, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 37).

36 Enhver anden fortolkning ville være i strid med princippet om momsens neutralitet og pålægge en afgiftspligtig person en del af momsbyrden, skønt momsen i overensstemmelse med den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 28 og 31, udelukkende skal bæres af den endelige forbruger.

37 Denne løsning er heller ikke i strid med den retspraksis, som illustreres ved dom af 28. juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), dom af 5. oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), og af 7. marts 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), eftersom Domstolen, således som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, ikke tog stilling til spørgsmålet om, hvorvidt momsen skulle have været inkluderet eller ej i det beløb, som skatte- og afgiftsmyndigheden berigtigede i tilfælde af svig, når de skjulte transaktioner var blevet faktureret.

38 Det skal tilføjes, at overholdelsen af princippet om momsens neutralitet ikke er til hinder for, at medlemsstaterne i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 kan vedtage sanktioner med

henblik på at bekæmpe skattesvig og mere generelt medlemsstaternes forpligtelse i henhold til artikel 325, stk. 1 og 2, TEUF til at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader Den Europæiske Unions finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker effektivt og afskrækkende samt til at træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser (jf. i denne retning, dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 30). Det er inden for rammerne af sådanne sanktioner og ikke ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget som omhandlet i artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112, at svig som den i hovedsagen omhandlede skal straffes.

39 Henset til disse betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112, navnlig dets artikel 73 og 78, sammenholdt med princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at når momspligtige personer ved svig hverken har indberettet eksistensen af en transaktion over for skatte- og afgiftsmyndigheden eller har udstedt en faktura, og indtægterne ved denne transaktion heller ikke fremgår af den ordinære selvangivelse, skal indtægterne fastsat ved en berigtigelse i forbindelse med en skattekontrol af en sådan selvangivelse anses for at inkludere moms, medmindre afgiftspligtige personer i henhold til national lov har mulighed for at overvælte og fradrage den pågældende moms på trods af den begåede svig.

Sagsomkostninger

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig dets artikel 73 og 78, sammenholdt med princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at når momspligtige personer ved svig hverken har indberettet eksistensen af en transaktion over for skatte- og afgiftsmyndigheden eller har udstedt en faktura, og indtægterne ved denne transaktion heller ikke fremgår af den ordinære selvangivelse, skal indtægterne fastsat ved en berigtigelse i forbindelse med en skattekontrol af en sådan selvangivelse anses for at inkludere moms, medmindre afgiftspligtige personer i henhold til national lov har mulighed for at overvælte og fradrage den pågældende moms på trods af den begåede svig.

Underskrifter

* Processprog: spansk.