

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 1 juli 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Skattekontroll – Tillhandahållande av tjänster inom ramen för en verksamhet som består i artistförmedling – Transaktioner som är föremål för mervärdesskatt – Transaktioner som inte deklarerats till skattemyndigheten och för vilka det inte har utfärdats någon faktura – Skatteundandragande – Ändring av beskattningsunderlaget för inkomstskatten – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Mervärdesskatten inkluderad i det ändrade beskattningsunderlaget”

I mål C-521/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Överdomstolen i den autonoma regionen Galicien, Spanien) genom beslut av den 19 juni 2019, som inkom till domstolen den 8 juli 2019, i målet

CB

mot

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal samt domarna N. Wahl (referent), F. Biltgen, L.S. Rossi och J. Passer,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- CB, genom C. Gómez Docampo, abogada,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 4 mars 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 73 och 78 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CB och Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Regionala skattedomstolen i den autonoma regionen Galicien, Spanien) angående de belopp och sanktioner som bolaget ålagts i samband med ett beslut om efterbeskattning av inkomst för fysiska personer för åren 2010–2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skäl 7 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

4 I artikel 1 i detta direktiv anges följande:

”1. Genom detta direktiv fastställs det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2. Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5 Artikel 73 i direktivet 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.”

6 I artikel 78 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.

För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.”

7 Artikel 178 i samma direktiv har följande lydelse:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

...”

8 Enligt artikel 193 i detta direktiv ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i detta direktiv.

9 Artikel 220.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person ska se till att en faktura i följande fall utfärdas antingen av honom själv eller av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1) För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...

5) För förskottsbetalningar som har gjorts till honom av en annan beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person innan tillhandahållandet av tjänsten har slutförts.”

10 Artikel 226 i direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

8) Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.

9) Tillämpad mervärdesskattesats.

10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

...”

11 Artikel 273 i samma direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri 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.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Spansk rätt

12 I artikel 78.1 i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992 om mervärdesskatt) av den 28 november 1992 (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247) föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget utgörs av den sammanlagda ersättning som erhålls från förvärvaren eller en tredje part för de beskattningsbara transaktionerna.”

13 Artikel 88 i lag 37/1992, med rubriken ”Övervältring av skatten”, har följande lydelse:

”1. De beskattningsbara personerna ska övervältra hela skattebeloppet på den person för vilken den beskattningsbara transaktionen görs, och denne är skyldig att betala skatten under förutsättning att övervältringen sker i enlighet med bestämmelserna i denna lag, oavsett vad parterna har kommit överens om. Vid leverans av skattepliktiga varor och tillhandahållande av skattepliktiga tjänster vars köpare är offentliga organ, ska de beskattningsbara personerna då de lämnar sina offerter, även om de är muntliga, alltid anses ha innefattat mervärdesskatten i dem. Skatten ska emellertid i tillämpliga fall övervältras som en självständig post i de handlingar som ges in för uppbörd, utan att det sker någon höjning av det totala avtalade beloppet till följd av redovisningen av den övervältrade skatten.

2. Övervältringen av skatten ska ske genom faktura under de omständigheter och på de villkor som särskilt föreskrivs. För detta ändamål ska den övervältrade skatten redovisas åtskild från beskattningsunderlaget, även i sådana fall där priserna fastställs av myndigheterna, med uppgift om tillämpad skattesats. De transaktioner som särskilt föreskrivs ska vara undantagna från bestämmelserna i de föregående styckena i denna punkt.

3. Övervältringen av skatten ska ske när fakturan utfärdas och överlämnas.

4. Rätten till övervältring upphör ett år efter att den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

5. Den person för vilken den mervärdesskattepliktiga transaktionen utförs ska inte vara skyldig att erlægga den övervältrade skatten innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

6. Tvister som uppkommer i samband med övervältringen av skatten, beträffande såväl den rättsliga grunden som skattens storlek, ska anses vara av skatterättslig karaktär vid överklaganden

till ekonomi- och förvaltningsdomstol.”

14 Artikel 89 i denna lag, med rubriken ”Rättelse av övervältrad skatt”, har följande lydelse:

”1. De beskattningsbara personerna ska rätta den övervältrade skatten när skattebeloppet har fastställts på ett felaktigt sätt eller när de omständigheter föreligger som enligt artikel 80 i denna lag medför att beskattningsunderlaget ändras. Rättelsen ska ske när skälen för det felaktiga fastställandet av skatten upptäcks eller när de andra omständigheter föreligger som avses i det föregående stycket, under förutsättning att det inte har gått fyra år sedan den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffade för transaktionen eller, i förekommande fall, de omständigheter uppkom som avses i artikel 80.

2. Bestämmelserna i föregående punkt ska även tillämpas när fakturan för transaktionen har utfärdats utan att någon skatt har övervältrats.

3. Med avvikelse från bestämmelserna i de föregående punkterna, ska den övervältrade skatten inte rättas i följande fall:

1) När en rättelse inte är motiverad av de skäl som anges i artikel 80 i denna lag, innebär en höjning av den övervältrade skatten och de personer åt vilka transaktionerna utförs inte handlar som egenföretagare eller enskilda näringsidkare, utom i de fall där skattesatserna höjs enligt lag, då rättelsen får ske under den månad då de nya skattesatserna träder i kraft eller under påföljande månad.

2) När det är skattemyndigheten som fastställer utkrävbar skatt som inte har övervältrats och som överstiger den skatt som den beskattningsbara personen har deklarerat och det med hjälp av objektiva uppgifter har styrkts att den beskattningsbara personen medverkat i ett bedrägeri eller visste eller rimligen borde ha vetat att han eller hon företog en transaktion som utgjorde en del av ett bedrägeri.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 CB är en egenföretagare som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet som artistförmedlare. I denna egenskap tillhandahöll CB tjänster till Grupo Lito, som är en sammanslutning av företag med ansvar för förvaltning av infrastruktur och orkestrar i samband med firandet av olika helgonfester och andra byfester i Galicien (Spanien). Närmare bestämt kontaktade CB festkommittéerna, vilka är informella grupper av invånare med ansvar för anordnandet av dessa fester, och förhandlade om orkestrarnas uppträdanden för Grupo Litos räkning.

16 I samband härmed gjorde festkommittéerna kontanta betalningar till Grupo Lito, för vilka det inte utfärdades några fakturor och vilka inte bokfördes. Betalningarna deklarerades följaktligen inte för skattemyndigheten, vare sig vad avser bolagsskatt eller vad avser mervärdesskatt.

17 CB erhöll, för sin del, 10 procent av Grupo Litos intäkter. Betalningarna till CB bestod också av kontanter, vilka inte deklarerades och inte gav upphov till några fakturor. CB förde varken bok eller något officiellt register, utfärdade eller mottog inte heller några fakturor och upprättade följaktligen inte heller någon mervärdesskattedeklaration.

18 I samband med en skattekontroll av CB:s skattesituation bedömde skattemyndigheten att de belopp som CB hade mottagit som ersättning för sin förmedlingsverksamhet för Grupo Lito, det vill säga 64 414,90 euro år 2010, 67 565,40 euro år 2011 och 60 692,50 euro år 2012, inte inkluderade mervärdesskatt, och att beskattningsunderlaget för inkomstskatten för dessa år

följaktligen skulle fastställas med beaktande av samtliga dessa belopp. Dessa beslut om efterbeskattning ledde till att inkomstskatt påfördes för åren 2010–2012 och till att CB ålades sanktioner. CB överklagade skattemyndighetens beslut att påföra bolaget denna skatt och att ålägga sanktionsavgifter.

19 Den regionala förvaltningsdomstolen i Galicien ogillade CB:s överklagande, varefter CB överklagade till den hänskjutande domstolen.

20 I detta sammanhang har CB gjort gällande att påförande i efterhand av mervärdesskatt på belopp som skattemyndigheten har ansett utgöra inkomst, strider mot rättspraxis från både Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) och EU-domstolen, enligt vilken mervärdesskatten, i ett fall då skattemyndigheten upptäcker transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt men som inte har fakturerats eller deklarerats, ska anses ingå i det pris som parterna har kommit överens om för de tjänster som har tillhandahållits.

21 CB anser således att mervärdesskatten ska anses vara inkluderad i priset för de tjänster som företaget har tillhandahållit, eftersom det enligt spansk rätt inte går att återkräva mervärdesskatt som inte har övervältrats på grund av ett handlande som anses utgöra en överträdelse av skattelagstiftningen.

22 Den hänskjutande domstolen har angett att den, för att avgöra det nationella målet, måste fastställa huruvida lag 37/1992, såsom den tolkats av Tribunal Supremo (Högsta domstolen), är förenlig med unionsrätten, i den mån som den föreskriver att när aktörerna på ett frivilligt och samordnat sätt utför transaktioner som ger upphov till kontanta betalningar, utan faktura eller mervärdesskattedeklaration, ska sådana betalningar anses inkludera mervärdesskatt.

23 Mot denna bakgrund har Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Överdomstolen i den autonoma regionen Galicien, Spanien) förklarat förfarandet vilande och hänskjutit följande fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”Ska artiklarna 73 och 78 i [direktiv 2006/112], mot bakgrund av principerna om neutralitet och om förbud mot skattebedrägeri, rättsmissbruk och rättsstridig snedvridning av konkurrensen, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning och den rättspraxis där den tolkas, enligt vilken, om skattemyndigheten upptäcker dolda transaktioner som är mervärdesskattepliktiga men som inte har fakturerats, mervärdesskatten ska anses ingå i det pris som parterna har kommit överens om för dessa transaktioner?

Innebär detta, i de fall av bedrägeri där transaktionen har dolts för skattemyndigheten, att det är möjligt, såsom framgår av dom av den 28 juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), dom av den 5 oktober 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), och dom av den 7 mars 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), att anse att de överlämnade och mottagna beloppen inte innefattar mervärdesskatt, vid fastställandet av skatten och påförandet av ett skattetillägg?”

Prövning av tolkningsfrågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i hur artiklarna 73 och 78 i direktiv 2006/112, avseende fastställande av beskattningsunderlaget för en transaktion mellan beskattningsbara personer, ska tolkas, bland annat mot bakgrund av neutralitetsprincipen, när dessa personer genom skatteundandragande inte har vare sig anmält transaktionen till skattemyndigheten, utfärdat någon faktura eller låtit de inkomster som genererats vid denna transaktion framgå i en deklaration avseende direkta skatter. Den hänskjutande domstolen vill också få klarhet i huruvida de belopp som har betalats och mottagits under samma omständigheter ska anses inbegripa mervärdesskatt eller ej.

25 Det ska inledningsvis understrykas att även om bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 39 och där angiven rättspraxis), ingår fastställandet av beskattningsunderlaget för en transaktion mellan beskattningsbara personer, i den mening som avses i artiklarna 73 och 78 i direktivet, inte bland de verktyg som medlemsstaternas får använda, i den mening som avses i artikel 273 i nämnda direktiv, för att uppnå en sådan målsättning genom möjligheten att vid skatteundandragande göra en annan tolkning av dessa bestämmelser än den som borde göras när beskattningsbara personer inte handlar bedrägligt.

26 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 29 i sitt förslag till avgörande ska den hänskjutande domstolens fråga nämligen betraktas som separat från frågan huruvida det är nödvändigt att vidta sanktioner mot personer som gjort sig skyldiga till en överträdelse av bestämmelserna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

27 Det ska i detta hänseende erinras om att unionslagstiftaren själv, oberoende av de sanktioner som medlemsstaterna har fastställt för att bestraffa olagliga skattehandlingar och särskilt bedrägeri, har sett till att beskattningsbara personer som inte har iakttagit de grundläggande bestämmelserna i direktiv 2006/112, bland annat i fråga om fakturering, bär konsekvenserna av sitt agerande genom att de inte kan göra avdrag för mervärdesskatt, även när de transaktioner som inte har lett till fakturering, efter en skattekontroll, blir föremål för retroaktiv mervärdesskatt.

28 Det följer således av fast rättspraxis att även om beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen, och följaktligen garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig, så kan denna rätt enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112 i princip först utövas när den beskattningsbara personen innehar en faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 37, 38, 42 och 43 och där angiven rättspraxis).

29 Såsom den hänskjutande domstolen har bekräftat följer det av den i det nationella målet aktuella nationella lagstiftningen, närmare bestämt artiklarna 88.2 och 89.3 led 2 i lag 37/1992, att den omständigheten, att det är omöjligt för den beskattningsbara personen att göra avdrag för mervärdesskatt på en transaktion som inte har anmälts till skattemyndigheten och som inte har fakturerats, i förevarande fall drabbar klaganden i det nationella målet, utan att detta påverkar de skattetillägg som vederbörande har blivit föremål för eller kan bli föremål för.

30 När det gäller fastställandet av beskattningsunderlaget för transaktioner mellan beskattningsbara personer, det vill säga i ett tidigare skede än den tidpunkt då slutkonsumenten

betalar mervärdesskatten, borde tillhandahållaren, i förevarande fall klaganden i det nationella målet, således ha fakturerat tjänstemottagaren, i förevarande fall Grupo Lito, mervärdesskatt och deklarerat denna mervärdesskatt till skattemyndigheten, vilket skulle ha medfört en rätt till avdrag för mervärdesskatt på samtliga varor eller tjänster som använts i samband med tillhandahållandet. På grund av det skatteundandragande som klaganden i det nationella målet gjort sig skyldig till utgör bestämmelserna i artikel 89.3 led 2 i lag 37/1992 emellertid hinder för varje möjlighet till rättelse av mervärdesskatt och således även för utövandet av den aktuella avdragsrätten, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

31 Den omständigheten, att beskattningsbara personer har åsidosatt skyldigheterna avseende fakturering enligt artikel 220 i direktiv 2006/112 och att de obligatoriska uppgifter som anges i artikel 226 leden 6–10 i direktivet således per definition saknas, kan inte utgöra hinder för den grundläggande principen i nämnda direktiv, nämligen, i enlighet med domstolens fasta praxis, att mervärdesskattesystemet enbart ska belasta slutkonsumenten (dom av den 7 november 2013, Tulic[?] och Plavo[?]in, C[?]249/12 och C[?]250/12, EU:C:2013:722, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

32 Även om syftet med de kontroller som utförs av den berörda nationella myndigheten inom ramen för en skattekontroll är att återställa den situation som skulle ha förelegat om det inte hade förekommit några oegentligheter, till exempel skatteundandragande, och även om denna myndighet på olika sätt försöker rätta till de transaktioner som har dolts och de inkomster som har undandragits, så kan dessa metoder emellertid inte vara helt tillförlitliga, utan innehåller en oundviklig osäkerhetsmarginal, vilket innebär att de i själva verket avser att uppnå det mest sannolika och trovärdiga skatteutfallet mot bakgrund av de uppgifter som samlats in under skattekontrollen.

33 Under dessa omständigheter ska beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artiklarna 73 och 78 i direktiv 2006/112, det vill säga det subjektiva värde som den beskattningsbara personen faktiskt har erhållit och som inte inkluderar mervärdesskatt, beräknas på ett sätt ger ett lämpligt utrymme för skönsmässig bedömning när den berörda nationella skattemyndigheten gör en rättelse på grund av att mervärdesskatten inte har angetts på en faktura eller att en faktura aldrig har utfärdats, och detta oavsett om dessa brister är ett resultat av ett bedrägligt uppsåt eller inte.

34 Detta är anledningen till att resultatet av en transaktion som en beskattningsbar person följer för skattemyndigheten, trots att den borde ha gett upphov till en faktura i enlighet med artikel 220 i direktiv 2006/112, med angivande av de uppgifter som krävs enligt artikel 226 i direktivet och en deklaration till skattemyndigheten, ska anses inkludera den mervärdesskatt som påförts nämnda transaktion när den berörda skattemyndigheten, såsom i det nationella målet, genomför en rättelse i samband med en kontroll av direkta skatter.

35 Det skulle däremot förhålla sig annorlunda i förevarande fall om den hänskjutande domstolen, efter den prövning som avses i punkt 30 ovan, finner att en rättelse av mervärdesskatt är möjlig enligt tillämplig nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulic[?] och Plavo[?]in, C[?]249/12 och C[?]250/12, EU:C:2013:722, punkt 37).

36 Varje annan tolkning skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, och påföra den beskattningsbara personen en del av beskattningsbördan, trots att mervärdesskatten endast ska bäras av slutkonsumenten, i enlighet med den rättspraxis om vilket det erinrats i punkterna 28 och 31 i förevarande dom.

37 Denna lösning strider inte heller mot den rättspraxis som illustreras i dom av den 28 juli 2016, Astone (C[?]332/15, EU:C:2016:614), dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova

(C-576/15, EU:C:2016:740), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), eftersom domstolen, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 33 i sitt förslag till avgörande, i dessa mål inte uttalade sig i frågan huruvida mervärdesskatt skulle ha inkluderats i beloppet för de inkomster som skattemyndigheten rättat i fall av skatteundandragande, när de dolda transaktioner som gett upphov till dessa mervärdesskattepliktiga inkomster borde ha fakturerats och deklarerats.

38 Det bör tilläggas att iakttagandet av principen om mervärdesskattens neutralitet inte utgör hinder för medlemsstaternas möjlighet, enligt artikel 273 i direktiv 2006/112, att vidta sanktionsåtgärder för att bekämpa skatteundandragande. Nämnade iakttagande utgör inte heller, mer generellt, hinder för medlemsstaternas skyldighet, enligt artikel 325.1 och 325.2 FEUF, att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva, och en skyldighet att vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som medlemsstaterna vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 30). Det är inom ramen för sådana sanktioner, och inte genom fastställandet av beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artiklarna 73 och 78 i direktiv 2006/112, som ett sådant skatteundandragande som det som är aktuellt i det nationella målet ska beivras.

39 Mot bakgrund av det ovanstående ska frågan besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112, och särskilt artiklarna 73 och 78 däri, ska mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet tolkas så, att när mervärdesskattskyldiga personer genom skatteundandragande inte har vare sig anmält en transaktion till skattemyndigheten, utfärdat en faktura eller låtit de inkomster som genererats i samband med denna transaktion framgå i en deklaration avseende direkt skatt, ska det belopp som mottagits och utbetalats i samband med denna transaktion, och som varit föremål för en rättelse inom ramen för en skattekontroll av en sådan deklaration, anses utgöra ett pris som redan inkluderar mervärdesskatt, förutom i de fall då de beskattningsbara personerna haft möjlighet, i enlighet med inhemsk rätt, att trots skatteundandragandet övervältra och senare dra av den ifrågavarande mervärdesskatten.

Rättegångskostnader

40 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 (tredje avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och särskilt artiklarna 73 och 78 däri, ska mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet tolkas så, att när mervärdesskattskyldiga personer genom skatteundandragande inte har vare sig anmält en transaktion till skattemyndigheten, utfärdat en faktura eller låtit de inkomster som genererats i samband med denna transaktion framgå i en deklaration avseende direkt skatt, ska det belopp som mottagits och utbetalats i samband med denna transaktion, och som varit föremål för en rättelse inom ramen för en skattekontroll av en sådan deklaration, anses utgöra ett pris som redan inkluderar mervärdesskatt, förutom i de fall då de beskattningsbara personerna haft möjlighet, i enlighet med inhemsk rätt, att trots skatteundandragandet övervältra och senare dra av den ifrågavarande mervärdesskatten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.