



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

5. oktober 2016\*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 2, stk. 1, litra a) — artikel 9, stk. 1 — artikel 14, stk. 1 — artikel 73, 80 og 273 — princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet — momssvig — uregelmæssig regnskabsførelse — hemmeligholdelse af leveringer og indtægter — fastsættelse af beskatningsgrundlaget«

I sag C-576/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) ved afgørelse af 28. oktober 2015, indgået til Domstolen den 9. november 2015, i sagen

**Maya Marinova ET**

mod

**Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne A. Rosas og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved A. Manov, som befuldmægtiget
- den bulgarske regering ved D. Drambozova og E. Petranova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og S. Petrova, som befuldmægtigede,

\* Processprog: bulgarsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 14, stk. 1, samt artikel 73, 80 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Maya Marinova ET (herefter »MM«) og Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og opkrævningsadministration« i Veliko Tarnovo under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien, herefter »direktøren for direktoratet«) vedrørende en berigtiget afgiftsansættelse angående en efteropkrævning af merværdiafgift (»moms«) og morarenter.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

- 3 59. betragtning til momsdirektivet er affattet således:  
»Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle opkrævningen af afgiften eller forhindre visse former for unddragelse eller undgåelse af momsbetaling.«
- 4 Dette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer:  
»Følgende transaktioner er momspligtige:  
a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab  
[...].«
- 5 Nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:  
»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.  
Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«
- 6 Samme direktivs artikel 14, stk. 1, fastsætter:  
»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

7 Momsdirektivets 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.«

8 Direktivets artikel 80, stk. 1, har følgende ordlyd:

»For at forebygge momssvig eller momsunddragelse kan medlemsstaterne fastsætte, at i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer beskatningsgrundlaget til normalværdien i følgende tilfælde [opregnet i nærværende bestemmelse].«

9 Nævnte direktivs artikel 242 fastsætter, at »[e]nhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed«.

10 Det fremgår af samme direktivs artikel 244, at »[e]nhver afgiftspligtig person skal sørge for opbevaring af kopier af fakturaer, som er udstedt af ham selv, af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson, samt af fakturaer, som han har modtaget.«

11 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

12 Dette direktivs artikel 273, stk. 1, 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.«

### *Bulgarsk ret*

13 I den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter artikel 3, stk. 1, i *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (lov om merværdiafgift, DV nr. 63, af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), at der ved en afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

14 Ifølge ZDDS's artikel 6, stk. 1, forstås ved »levering af en vare« som omhandlet i denne lov overdragelse af ejendomsretten eller en anden tinglig rettighed til varen.

15 I henhold til ZDDS's artikel 25, stk. 1, forstås ved »[afgiftspligtens] indtræden« som omhandlet i denne lov levering af en vare eller en tjenesteydelse af en afgiftspligtig person som omhandlet i nævnte lov med henblik på erhvervelse inden for Fællesskabet samt indførsel af varer som omhandlet i ZDDS's artikel 16.

- 16 I henhold til ZDDS's artikel 26, stk. 1, er afgiftsgrundlaget som omhandlet i denne lov det beløb, som momsens eventuelt beregnes på grundlag af, afhængig af, om leveringen er afgiftspligtig eller afgiftsfri. Denne artikels stk. 2 bestemmer, at afgiftsgrundlaget fastsættes på grundlag af enhver modværdi fastsat i bulgarske leva (BGN) eller i cent med fradrag af den afgift, der skal betales i henhold til ZDDS, som er blevet udbetalt eller stadig skal betales til leverandøren af kunden eller en tredjemand ved leveringen. Renter eller bøder af kompenserende karakter udgør ikke en modværdi til leveringen.
- 17 I henhold til ZDDS's artikel 96, stk. 1, har enhver afgiftspligtig person med en afgiftspligtig omsætning på mere end eller svarende til 50 000 BGN (ca. 25 000 EUR) i en periode, der ikke overstiger de 12 på hinanden følgende måneder, der ligger forud for den løbende måned, pligt til at indgive en anmodning om registrering i henhold til denne lov inden for en frist på 14 dage efter afslutningen af det regnskabsår, hvor den afgiftspligtige person har opnået denne omsætning.
- 18 ZDDS's artikel 102, stk. 3, nr. 1), bestemte i den affattelse, der var gældende indtil den 1. januar 2012, at for at fastsætte skattegælden for en person, som har pligt til at indgive en anmodning om registrering, og som har undladt at gøre dette inden for den fastsatte frist, anses denne person for at være betalingspligtig for momsens på de afgiftspligtige leveringer og de erhvervelser inden for Fællesskabet, som denne har foretaget, for perioden fra udløbet af fristen for, hvornår registreringsanmodningen burde være indgivet, til datoen for den faktiske registrering foretaget af indtægtsmyndigheden.
- 19 I henhold til artikel 122, stk. 1, i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproceduren og social sikringsproceduren) af 1. januar 2006 (DV nr. 105, af 29.12.2005, herefter »DOPK«) kan indtægtsmyndigheden anvende den afgiftssats, der er fastsat i den lov, som er relevant for det afgiftsgrundlag, der er fastlagt i henhold til denne artikels stk. 2, bl.a. når forholdene viser, at der findes hemmeligholdte varer eller indtægter, hvis der ikke er ført regnskab i overensstemmelse med zakon za schetovodstvo (regnskabsloven), når regnskabet ikke er fremlagt, eller når det fremlagte regnskab ikke gør det muligt at fastsætte afgiftsgrundlaget, samt når de dokumenter, som er nødvendige for at fastsætte afgiftsgrundlaget eller beregne de sociale sikringsbidrag, er blevet ulovligt tilintetgjort.
- 20 DOPK's artikel 122, stk. 2, nr. 1), 4), 6), 8) og 16), fastsætter, at for at fastsætte afgiftsgrundlaget tager indtægtsmyndigheden hensyn til alle de følgende individuelle omstændigheder: typen og arten af den virksomhed, som faktisk udøves, de officielle dokumenter og de dokumenter, der indeholder troværdige oplysninger, den kommercielle betydning af det sted, hvor virksomheden udøves, bruttoudbytte/-indtægter (omsætning) og andre beviser, der kan medvirke til at fastsætte afgiftsgrundlaget.
- 21 Under en sag, der er anlagt til prøvelse af en berigtiget afgiftsfastsættelse, som er fastsat efter, at der er foretaget en kontrol i henhold til DOPK's artikel 122, skal de faktiske omstændigheder, der fremgår af denne fastsættelse, i henhold til DOPK's artikel 124, stk. 2, anses for korrekte, indtil det modsatte er bevist, når det er fastslået, at betingelserne i DOPK's artikel 122, stk. 1, er opfyldt.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 22 MM er en enkeltmandsvirksomhed, der ejes af Maya Vasileva Marinova, en bulgarsk statsborger, der er registreret som selvstændig erhvervsdrivende i henhold til bulgarsk ret. Denne virksomhed driver detailhandel med fødevarer og nonfoodprodukter til slutkunder i en butik, der er beliggende på kommunen Toryans (Bulgarien) område.

- 23 MM var genstand for en afgiftskontrol, hvor det lokale direktorat under Natsionalna agentsia po prihodite (det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »den bulgarske skattemyndighed«) den 5. juni 2014 udstedte et pålæg om efterbetaling af moms for et beløb på 30 545,73 BGN (ca. 15 618 EUR) med tillæg af renter på 16 442,85 BGN (ca. 8 407 EUR).
- 24 I forbindelse med denne kontrol konstaterede den bulgarske skattemyndighed ved at foretage kontroller hos MM's forretningspartnere, som var momsregistrerede, at flere af disse havde udstedt fakturaer til MM vedrørende tobaks- og fødevarer, som de havde leveret til MM. Disse fakturaer var bogført i deres udsteders regnskaber, men ikke i MM's, som ikke havde fradraget den nævnte moms på de nævnte fakturaer.
- 25 Den bulgarske skattemyndighed fandt, at MM faktisk havde modtaget disse varer og formodede – i betragtning af, at disse sidstnævnte ikke fandtes på virksomhedens lager, og af varernes art – at MM havde solgt dem i detailsalg til ukendte tredjemænd i den afgiftsperiode, hvor de nævnte fakturaer var blevet udstedt. Idet det konstateredes, at MM hverken havde bogført leverandørernes leveringer af varerne eller det efterfølgende salg heraf, konkluderede den bulgarske skattemyndighed, at virksomheden havde hemmeligholdt disse leveringer samt de dertil knyttede indtægter fra videresalg af de nævnte varer.
- 26 Den bulgarske skattemyndighed konstaterede desuden, at MM i perioden fra den 1. maj 2008 til den 26. april 2010 ikke fandtes i registret over momspligtige personer, fordi hendes indberettede omsætning ikke nåede op på den i den nationale lovgivning fastsatte tærskel på 50 000 BGN (ca. 25 000 EUR), hvorfra en sådan registrering var påkrævet. Denne forvaltning fandt imidlertid, ligeledes på grundlag af de fakturaer, som denne virksomheds leverandører havde udstedt, at MM's reelle omsætning i perioden fra den 1. maj 2007 til den 30. april 2008 lå over nævnte tærskel, og at MM dermed havde pligt til at anmode om at blive opført i registret over momspligtige personer fra den 1. maj 2008, hvilket hun først havde gjort den 26. april 2010.
- 27 Den bulgarske skattemyndighed beregnede derfor en efteropkrævning af moms og udstedte det i hovedsagen omhandlede pålæg om efterbetaling. Skattemyndigheden fastsatte afgiftsgrundlaget for det formodede detailsalg af de varer, der var anført på de fakturaer, der var udstedt af MM's forretningspartnere, samt afgiftsgrundlaget for det salg, som MM havde foretaget i perioden fra den 1. maj 2008 til den 26. april 2010. For at fastsætte dette afgiftsgrundlag tilføjede skattemyndigheden i henhold til den nationale lovgivning et pristillæg for de leveringer, der var anført på de nævnte fakturaer, fastsat på grundlag af den pris, som MM sædvanligvis anvendte for tilsvarende varer.
- 28 MM indgav en klage over denne afgiftsansættelse til direktøren for direktoratet. Da hun ved afgørelse af 15. august 2014 ikke fik medhold i denne klage, anlagde MM sag til prøvelse af nævnte afgiftsansættelse ved Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien).
- 29 MM har gjort gældende, at den »analoge« fastsættelse af afgiftsgrundlaget ifølge den procedure, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, er ugrundet. MM har i denne henseende anført, at den omstændighed, at varernes salgsfakturaer er bogført af leverandørerne, ikke betyder, at de varer, der er nævnt deri, faktisk er blevet leveret, og at MM har hemmeligholdt disse leveringer. Der er således intet bevis for, at MM har modtaget de nævnte varer, eller for, at MM efterfølgende har videresolgt dem.
- 30 Ifølge direktøren for direktoratet giver den afgiftspligtige persons manglende regelmæssige bogføring i henhold til national lovgivning anledning til at formode, at der er sket en efterfølgende levering af de ikke-bogførte varer til tredjemænd, og at denne levering har været overskudsgivende, samt til at fastsætte datoen for afgiftspligtens indtræden og afgiftsgrundlaget.

- 31 Den forelæggende ret har anset det for godtgjort, at MM, idet hun har handlet som en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet og udøvet en selvstændig erhvervsvirksomhed, faktisk har modtaget de varer, der er anført på de fakturaer, som leverandørerne har udstedt i de regnskabsår, hvor disse fakturaer er blevet udstedt, og at hun var i besiddelse af disse fakturaer, men hverken bogførte dem eller fremlagde dem for den bulgarske skattemyndighed i forbindelse med afgiftskontrollen.
- 32 Da der ikke foreligger andre objektive forhold, mener den forelæggende ret dog, at modtagelsen af disse varer og MM's uregelmæssige regnskabsførelse ikke nødvendigvis betyder, at disse varer efterfølgende er blevet videresolgt af MM. Under henvisning til, at bestemmelserne i DOPK ikke kræver, at det bevises, at der findes hemmeligholdte indtægter vedrørende hvert af de formodede efterfølgende videresalg, og at det afgiftsgrundlag, der er beregnet under anvendelse af denne lovgivning, ikke altid afspejler den modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget, har den forelæggende ret anført, at DOPK's artikel 122, stk. 2, fastsætter regler for fastsættelse af afgiftsgrundlaget for andre leveringer end dem, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 73-80.
- 33 Den forelæggende ret er dermed i tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning inden for rammerne af medlemsstaternes procesautonomi er forenelig med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt med samme direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, og artikel 73, 80 og 273.
- 34 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Veliko Tarnovo (administrativ ret i Veliko Tarnovo) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 273, artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i momsdirektivet under hensyntagen til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at en medlemsstat er berettiget til at behandle det faktiske fravær af varer, som er overdraget til en afgiftspligtig person på grundlag af afgiftspligtige leverancer, som efterfølgende afgiftspligtige leveringer af samme varer mod vederlag foretaget af samme person, uden at modtageren af varerne er identificeret, hvis formålet hermed er at undgå momssvig?
  - 2) Skal de i det første spørgsmål nævnte bestemmelser under hensyntagen til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at en medlemsstat er berettiget til at behandle manglende bogføring af afgiftsmæssigt relevante dokumenter om modtagne leveringer fra en afgiftspligtig persons side på den ovenfor beskrevne måde, hvis dette tjener samme formål?
  - 3) Skal artikel 273, artikel 73 og artikel 80 i momsdirektivet under hensyntagen til ligebehandlingsprincippet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at medlemsstaterne er berettiget til på grundlag af nationale regler, som ikke har til formål at gennemføre momsdirektivet, at fastsætte afgiftsgrundlaget for leveringer af varer foretaget af en afgiftspligtig person under fravigelse af den generelle regel i momsdirektivets artikel 73 og de udtrykkelige undtagelsesbestemmelser i direktivets artikel 80, hvis formålet er dels at undgå momssvig og dels at fastsætte et så pålideligt afgiftsgrundlag som muligt for de enkelte forretninger?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

- 35 Indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 80, som den forelæggende ret har henvist til i et af de præjudicielle spørgsmål, ikke er relevant i den foreliggende sag, da denne artikel vedrører fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for transaktioner mellem nærtstående parter, hvilke ikke er tilfældet i de i hovedsagen omhandlede transaktioner.

- 36 Det må derfor lægges til grund, at den forelæggende ret med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 73 og 273 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattemyndigheden, såfremt der på en afgiftspligtig persons lager mangler varer, som den pågældende har fået leveret, og såfremt der i denne afgiftspligtige persons regnskab ikke findes registreringer af dertilhørende afgiftsdokumenter, kan formode, at nævnte afgiftspligtige person efterfølgende har solgt disse varer til tredjemænd, og kan fastsætte afgiftsgrundlaget for salget af de nævnte varer ud fra de faktiske omstændigheder, som den har kendskab til, og under anvendelse af regler, der ikke er fastsat i dette direktiv.
- 37 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret har anset det for godtgjort, at MM faktisk modtog de varer, der er anført på de fakturaer, som hendes leverandører udstedte, at hun var i besiddelse af disse fakturaer, men at hun hverken bogførte dem eller fremlagde dem for den bulgarske skattemyndighed, at disse varer ikke længere var på virksomhedens lager i forbindelse med afgiftskontrollen, og at virksomheden heller ikke bogførte eventuelle efterfølgende transaktioner vedrørende disse varer.
- 38 På denne baggrund bemærkes, at momsdirektivets artikel 242 pålægger de afgiftspligtige personer, som er betalingspligtige for denne afgift, at føre et tilstrækkeligt regnskab, at dette direktivs artikel 244 underlægger disse en forpligtelse til at opbevare alle fakturaerne, og at nævnte direktivs artikel 250, stk. 1, pålægger de afgiftspligtige personer at indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne moms.
- 39 Den manglende regnskabsføring, der muliggør momsbetalingspligten og skattemyndighedens kontrol heraf, og den manglende registrering af udstedte og betalte fakturaer kan være til hinder for en korrekt opkrævning af afgiften og kan dermed være til fare for det fælles momssystemets rette virkemåde. EU-retten er derfor ikke til hinder for, at medlemsstaterne kvalificerer sådanne mangler som momssvig (jf. i denne retning dom af 7.12.2010, R., C-285, EU:C:2010:742, præmis 48 og 49, samt af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 56).
- 40 For at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, som de skønner nødvendige herfor, 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.
- 41 Domstolen har fastslået, at det fremgår af denne bestemmelse samt af nævnte direktivs artikel 2 og artikel 250, stk. 1, samt artikel 4, stk. 3, TEU, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 I denne henseende bemærkes, at den svigagtige adfærd fra den afgiftspligtige persons side, såsom hemmeligholdelse af leveringer og indtægter, ikke må være til hinder for opkrævningen af moms. I lyset af samme direktivs artikel 273 samt af den retspraksis, der er nævnt i denne doms foregående præmis, påhviler det de kompetente nationale institutioner at genskabe den situation, der ville have foreligget, hvis denne svig ikke havde foreligget.
- 43 Domstolen har desuden fastslået, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til

midlerne til at opnå de mål, der er anført i denne doms præmis 41 (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 23, og af 26.3.2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 36).

- 44 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til nævnte artikel 273 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og må ikke anfægte princippet om momsens neutralitet (jf. dom af 26.3.2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 I den foreliggende sag fremgår det af indlæggene fra direktøren for direktoratet og den bulgarske regering, at DOPK's artikel 122, med forbehold for de undersøgelser, som den forelæggende ret skal foretage, udgør et middel til bekæmpelse af svig, der i tilfælde af hemmeligholdelse af leverancer eller indtægter samt i tilfælde af, at der mangler et regnskab i overensstemmelse med national lovgivning, eller at dette ikke fremlægges for skattemyndigheden, har til formål at konstatere afgiftsgælden og at fastsætte afgiftsgrundlaget tættest muligt på den modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget, ud fra de faktiske omstændigheder, som denne myndighed har kendskab til, såsom typen og arten af den virksomhed, som faktisk udøves, de dokumenter, der indeholder troværdige oplysninger, den kommercielle betydning af det sted, hvor virksomheden udøves, de omhandlede varer og bruttoindtægterne samt andre beviser, der kan medvirke hertil.
- 46 Det påhviler den forelæggende ret at vurdere de i hovedsagen omhandlede nationale foranstaltningers forenelighed med de krav, der er anført i denne doms præmis 44, henset til samtlige omstændigheder i hovedsagen. Domstolen kan ikke desto mindre forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Hvad for det første angår det første af disse krav, der følger af proportionalitetsprincippet, bemærkes, at det ikke fremgår af de sagsakter, som Domstolen har fået forelagt, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå de mål, der forfølges.
- 48 Det forekommer således, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning har til formål at fastsætte afgiftsgrundlaget tættest muligt på den modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget, i de tilfælde, hvor det ikke er muligt at fremskaffe objektive oplysninger om de afgiftspligtige transaktionsdatoer, om transaktionsmodtagerne samt om den afgiftspligtige persons afgiftspligtige indtægter som følge af sidstnævntes svigagtige adfærd, herunder navnlig på grund af dennes manglende opfyldelse af forpligtelsen til at føre et tilstrækkeligt regnskab, idet det gøres muligt for de kompetente nationale institutioner at genskabe situationen ud fra de oplysninger, som de har kendskab til, under hensyntagen til alle de individuelle omstændigheder.
- 49 Hvad for det andet angår princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (jf. dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41, og af 5.3.2015, Kommissionen mod Luxembourg, C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 50), bemærkes, at de afgiftspligtige personer, der har begået momssvig bl.a. bestående i hemmeligholdelse af afgiftspligtige transaktioner og de dertil knyttede indtægter, ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for afgiftspligtige personer, som overholder deres regnskabs-, indberetnings- og betalingsforpligtelser på momsområdet. Dette princip kan således ikke gyldigt påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til en sådan svig og har bragt det fælles moms-systems virkemåde i fare (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 48, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 58).



50 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 73 og 273 samt princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattemyndigheden, såfremt der på en afgiftspligtig persons lager mangler varer, som den pågældende har fået leveret, og såfremt der i denne afgiftspligtige persons regnskab ikke findes registreringer af dertilhørende afgiftsdokumenter, kan formode, at nævnte afgiftspligtige person efterfølgende har solgt disse varer til tredjemænd, og kan fastsætte afgiftsgrundlaget for salget af de nævnte varer ud fra de faktiske omstændigheder, som den har kendskab til, og under anvendelse af regler, der ikke er fastsat i dette direktiv. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, at den nationale lovgivning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig momsopkrævning og at undgå svig.

### Sagens omkostninger

51 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Syvende Afdeling) for ret:

**Artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 73 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattemyndigheden, såfremt der på en afgiftspligtig persons lager mangler varer, som den pågældende har fået leveret, og såfremt der i denne afgiftspligtige persons regnskab ikke findes registreringer af dertilhørende afgiftsdokumenter, kan formode, at nævnte afgiftspligtige person efterfølgende har solgt disse varer til tredjemænd, og kan fastsætte afgiftsgrundlaget for salget af de nævnte varer ud fra de faktiske omstændigheder, som den har kendskab til, og under anvendelse af regler, der ikke er fastsat i dette direktiv. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, at den nationale lovgivning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig opkrævning af merværdiafgiften og at undgå svig.**

Underskrifter