

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 5 października 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Art. 9 ust. 1. – Art. 14 ust. 1. – Artykuły 73, 80 i 273 – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności – Przestępstwo skarbowe – Nieprawidłowości w ewidencji księgowej – Ukrywanie dostaw i dochodów – Określenie podstawy opodatkowania

W sprawie C-576/15:

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Weliko Tyrnowo (sąd administracyjny w Weliko Tyrnowo, Bułgaria) postanowieniem z dnia 28 października 2015 r. r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 listopada 2015 r., w postępowaniu

Maja Marinowa ET

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno-osigurite na praktika” Weliko Tyrnowo pri Centra no uprawnienie na Nacjonałnata agencija za prichodite

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, A. Rosas i E. Jarašínas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno-osigurite na praktika” Weliko Tyrnowo pri Centra no uprawnienie na Nacjonałnata agencija za prichodite, przez A. Manova, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu bułgarskiego przez D. Drambozov oraz E. Petranov, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz S. Petrov, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73, 80 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między przedsiębiorstwem Maja Marinowa ET (zwanym dalej „MM”) a Dyrektorem na dystrykt „Obchodzenie i danyczo-osigurite”na praktika” Weliko Tyrnowo pri Centra”no upravljenje na Nacjona”nata agencija za prihodite (dyrektorem dystryktu ds. odwołań i poboru należności podatkowych i społecznych miasta Weliko Tyrnowo przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, Bułgaria, zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącej zapłaty zaległego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i odsetek za zwłokę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 59 zaskarżonej dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzania lub utrzymywania specjalnych środków stanowiących odstępstwo od niniejszej dyrektywy, aby uprościć pobór podatku lub zapobiec niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.”

4 Artykuł 2 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;”

[...] ”

5 Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu [stałego] dochodu.”

6 Artykuł 14 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.”

7 Artykuł 73 dyrektywy VAT ma następującą treść:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od

nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8 Zgodnie z brzmieniem art. 80 ust. 1 tej dyrektywy:

„W celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania w [wyliczonych w niniejszym przepisie] przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, abyby podstawę opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartością wolnorynkową [wartością rynkową].”

9 Artykuł 242 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że „każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczający co szczegółowy do celów stosowania [podatku] VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

10 Zgodnie z art. 244 omawianej dyrektywy „każdy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobiście albo przez nabywcę lub usługobiorcę, lub też w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, a także wszystkich faktur, które otrzyma”.

11 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Każdy podatnik składa deklarację [podatku] VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

12 Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru [podatku] VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.”

Prawo bułgarskie

13 Artykuł 3 ust. 1 zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DV nr 63, z dnia 4 sierpnia 2006, zwanej dalej „ZDDS”) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania górnego przewiduje, że podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

14 Artykuł 6 ZDDS stanowi, że „dostawą rzeczy” w rozumieniu niniejszej stanowi przeniesienie prawa własności lub innego prawa rzeczowego do rzeczy.

15 Zgodnie z art. 25 ust. 1 ZDDS „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego” w rozumieniu tej ustawy odpowiada dostawie towarów lub świadczeniu usług przez podatnika w rozumieniu tej ustawy, nabyciu wewnątrzwspólnotowemu oraz przywozowi towarów w rozumieniu art. 16 ZDDS.

16 Zgodnie z art. 26 ust. 1 ZDDS podstawę opodatkowania w rozumieniu tej ustawy stanowi

kwota, od której podatek VAT jest fakturowany lub nie, w zależności od tego czy dostawa jest opodatkowana lub zwolniona z podatku. Artykuł 26 ust 2 ZDDS stanowi, że podstawę opodatkowania określa się w oparciu o wszystko co stanowi zapłatę ustalony w lewach bułgarskich (BGN) lub centach, po odliczeniu podlegającego zapłacie zgodnie z ZDDS podatku, która została dokonana przez nabywcę lub osobę trzecią na rzecz dostawcy w rozliczeniu za dostawę lub pozostaje należna. Nie stanowi zapłaty za dostawę odsetki lub kary mającej charakter odszkodowania.

17 Zgodnie z art. 96 ust. 1 ZDDS każdy podatnik, który osiągnął podlegające opodatkowaniu obroty w kwocie 50 000 BGN (ok 25 000 EUR) lub wyśzej w okresie nieprzekraczającym dwunastu kolejnych miesięcy poprzedzających bieżący miesiąc, ma obowiązek złożyć wniosek o rejestrację dla celów tej ustawy w terminie czternastu dni od zakończenia roku podatkowego, w którym osiągnął te obroty.

18 Artykuł 102 ust. 3 pkt 1 ZDDS w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2012 r. przewidywał, że w celu określenia zobowiązania podatkowych osoby, która będzie zobowiązana złożyć wniosek o rejestrację nie uczyniła tego w przewidzianym terminie, przyjmuje się że osoba ta jest zobowiązana do zapłaty podatku od podlegających opodatkowaniu dostaw i nabywów wewnętrznych, jakich dokonała, za okres od dnia upływu terminu, w którym należało złożyć wniosek o rejestrację do dnia faktycznej rejestracji przez urząd skarbowy.

19 Na mocy art. 122 ust. 1 Danyčno osiguritelen procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwanego dalej „DOPK”) z dnia 1 stycznia 2006 r. (DV nr 105, z dnia 29 grudnia 2005 r.), urząd skarbowy może zastosować stawkę opodatkowania przewidzianą we właściwej ustawie do podstawy opodatkowania, którą określi zgodnie z ust. 2 tego przepisu, między innymi gdy okoliczności wskazują na istnienie ukrytych przychodów lub dochodów, przy braku rachunkowego księgowania zgodnie z zakazem szczerowodswoto (ustawy o księgowości), gdy brak jest księgowania lub gdy istnieje ewidencja księgowania nie pozwala ustalić podstawy opodatkowania a także gdy dokumenty konieczne w celu określenia podstawy opodatkowania lub obliczenia podlegających zapłacie składek na zabezpieczenie społeczne zostały bezprawnie zniszczone.

20 Artykuł 122 ust. 2 pkt 1, 4, 6, 8 i 16 DOPK przewiduje, że w celu ustalenia podstawy opodatkowania urząd skarbowy uwzględni wszystkie następujące okoliczności indywidualne: rodzaj i charakter faktycznie wykonywanej działalności; dokumenty urzędowe i dokumenty zawierające wiarygodne dane; znaczenie handlowe miejsca, w którym wykonywana jest działalność; przychody/dochody brutto (obroty) i inne dowody mogące posłużyć do ustalenia podstawy opodatkowania.

21 Na mocy art. 124 ust. 2 DOPK, w ramach postępowania odwoławczego od decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wydanej po kontroli przeprowadzonej zgodnie z art. 122 DOPK, ustalenia okoliczności faktycznych znajdującej się w tej decyzji uważa się za zgodne z prawdą do momentu przedstawienia przeciwnych dowodów, jeżeli stwierdzono, że spełnione zostały warunki wskazane w art. 122 ust. 1 DOPK.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 MM jest jednoosobowym przedsiębiorstwem należącym do będącej obywatelką Bułgarii Maji Wasilewej Marinowej, zarejestrowanej jako jednoosobowy przedsiębiorca w rozumieniu prawa bułgarskiego. Przedsiębiorstwo to prowadzi działalność sprzedaży detalicznej produktów spożywczych i innych na rzecz konsumentów końcowych w sklepie położonym na terytorium gminy Trojan (Bułgaria).

23 MM by?a przedmiotem kontroli podatkowej w wyniku której okr?gowa dyrekcja Nacjona?na agencija po prichodite (krajowej agencji skarbowej zwanej dalej „bu?garskim organem podatkowym”) wyda?a w dniu 5 czerwca 2014 r. decyzj? w sprawie korekty podatku VAT dotycz?c? kwoty 30 545,73 BGN (ok 15 618 EUR) podwy?szonej o 16 442,85 BGN (ok 8407 EUR) odsetek.

24 Podczas tej kontroli, bu?garski organ podatkowy przeprowadzaj?c ustalenia u partnerów handlowych MM, którzy byli zarejestrowani dla celów podatku VAT stwierdzi?, ?e wielu z nich wystawi?o faktury temu przedsi?biorstwu na dostarczone mu wyroby tytoniowe i artyku?y spo?ywcze. Faktury te zosta?y zarejestrowane w ewidencji ksi?gowej ich wystawców, lecz nie w ewidencji MM, które to przedsi?biorstwo nie odliczy?o wskazanego w nich podatku VAT.

25 Bu?garski organ podatkowy uzna?, ?e MM faktycznie otrzyma?o te towary i wobec ich braku w magazynie tego przedsi?biorstwa oraz ich charakteru, przyj?? domniemanie, ?e MM sprzeda?o je detalicznie nieokre?lonym osobom trzecim w latach podatkowych, w których wystawione zosta?y rzeczony faktury. Ustaliwszy, ?e MM nie zaksi?gowa?o dostaw towarów przez dostawców ani ich dalszej sprzeda?y, bu?garski organ podatkowy stwierdzi?, ?e przedsi?biorstwo to ukry?o te dostawy oraz dochody z odsprzeda?y rzeczonych towarów.

26 Ponadto bu?garski organ podatkowy zauwa?y?, ?e w okresie od dnia 1 maja 2008 r. do dnia 26 kwietnia 2010 r. MM nie znajdowa?o si? w rejestrze podatników podatku VAT, poniewa? jego deklarowane obroty nie osi?ga?y przewidzianego w przepisach krajowych progu 50 000 BGN (ok 25 000 EUR), od którego to rejestracja ta jest obowi?zkowa. Organ ów uzna? jednak, opieraj?c si? fakturach wystawionych przez dostawców tego przedsi?biorstwa, ?e w okresie od dnia 1 maja 2007 r. do dnia 30 kwietnia 2008 r. rzeczywiste obroty MM przekracza?y wspomniany próg i w konsekwencji przedsi?biorstwo to mia?o obowi?zek wyst?pi? o umieszczenie go w rejestrze podatników podatku VAT od dnia 1 maja 2008 r., gdy tymczasem uczyni?o to dopiero w dniu 26 kwietnia 2010 r.

27 W konsekwencji, bu?garski organ podatkowy obliczy? zaleg?o?? w zakresie podatku VAT i wyda? decyzj? w sprawie okre?lenia wysoko?ci zobowi?zania podatkowego, której dotyczy spór w post?powaniu g?ównym. Organ okre?li? podstaw? opodatkowania domniemanej sprzeda?y detalicznej produktów wskazanych w fakturach wystawionych przez partnerów handlowych MM oraz podstaw? opodatkowania sprzeda?y dokonanej przez to przedsi?biorstwo w okresie od dnia 1 maja 2008 r. do dnia 26 kwietnia 2010 r. W celu okre?lenia tej podstawy opodatkowania, organ doda?, zgodnie z przepisami krajowymi, mar?? do cen dostawy wskazanych w tych fakturach, ustalony w zale?no?ci od cen stosowanych zazwyczaj przez MM do odpowiadaj?cych im produktów.

28 MM wnios?o odwo?anie od owej decyzji na drodze administracyjnej do Dyrektora. Wobec oddalenia tego odwo?ania decyzj? z dnia 15 sierpnia 2014 r. przedsi?biorstwo to wnios?o skarg? na t? decyzj? do Administratiwen syd Weliko Tyrnowo (s?du administracyjnego w Weliko Tyrnowo, Bu?garia)

29 MM twierdzi, ?e ustalenie podstawy opodatkowania „w drodze analogii” wed?ug procedury przewidzianej przez sporne w post?powaniu krajowym przepisy jest bezpodstawne. W tym wzgl?dzie przedsi?biorstwo to twierdzi, ?e okoliczno??, i? faktury sprzeda?y towarów zosta?y zaksi?gowane przez dostawców nie oznacza, ?e wymienione w nich towary zosta?y faktycznie dostarczone a ono samo ukry?o te dostawy. Nie ma bowiem dowodów otrzymania rzeczonych towarów przez MM ani ich dalszej odsprzeda?y przez to przedsi?biorstwo.

30 Wed?ug Dyrektora, zgodnie z przepisami krajowymi, brak prawid?owej ewidencji ksi?gowej

podatnika pozwala domniemywać, że doszło do dalszej dostawy niezaksięgowanych towarów na rzecz osób trzecich i że dostawa ta miała charakter odpłatny oraz określić dzień zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i podstawę opodatkowania.

31 Sąd odsyłający uważa za ustalone, że MM działał jako podatnik w rozumieniu dyrektywy VAT i wykonując samodzielnie działalność gospodarczą, faktycznie otrzymał towary wskazane w fakturach wystawionych przez dostawców w latach podatkowych wystawienia tych faktur i że przedsiębiorstwo to posiadało te faktury lecz nie zaksięgowało ich ani nie przedstawiło bułgarskiemu organowi podatkowemu podczas kontroli podatkowej.

32 Sąd odsyłający uważa jednak, że odbiór tych towarów i nieprawidłowe zaksięgowanie ich przez MM niekoniecznie oznaczają, wobec braku innych obiektywnych dowodów, że doszło do dalszej odsprzedaży tych towarów przez rzeczony przedsiębiorstwo. Sąd odsyłający zaznacza, że przepisy DOPK nie wymagają wykazania istnienia ukrytych dochodów z każdej z dalszych domniemyanych sprzedaży i że podstawa opodatkowania obliczana zgodnie z tymi przepisami niekoniecznie odzwierciedla zapłatę rzeczywiście uzyskaną przez podatnika, stwierdza, że art. 122 ust. 2 DOPK przewiduje zasady określania podstawy opodatkowania dostaw inne od zasad przewidzianych w art. 73 - 80 rzeczony dyrektywy.

33 Sąd odsyłający zastanawia się w konsekwencji czy, w świetle autonomii proceduralnej państw członkowskich, sporne w postępowaniu główne przepisy są zgodne z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz z art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 i art. 73, 80 oraz 273 dyrektywy VAT.

34 W tych okolicznościach Administratiwen syd Weliko Tyrnowo (sąd administracyjny w Weliko Tyrnowo, Bułgaria) postanowił zawiesić postępowanie i zada Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy przepisy art. 273, art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1 i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, mając na względzie zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy je szczególnie interpretować w ten sposób, że dane państwo członkowskie jest uprawnione do traktowania faktycznego braku towarów – dostarczonych podatnikowi w ramach podlegających opodatkowaniu dostaw – jako dalszych odpłatnych podlegających opodatkowaniu dostaw tych samych towarów przez tę samą osobę bez ustalenia ich odbiorcy, przy uwzględnieniu, że owo traktowanie ma na celu zapobieganie uchylaniu się od zapłaty VAT?

2) Czy wskazane w poprzednim pytaniu przepisy – mając na względzie zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności – należy interpretować w ten sposób, że dane państwo członkowskie jest uprawnione do traktowania we wskazany powyżej sposób braku rachunkowego księgowania dokumentów podatkowych odnoszących się do otrzymanych przez podatnika podlegających opodatkowaniu dostaw, dla realizacji tego samego celu?

3) Czy przepisy art. 273, art. 73 i art. 80 dyrektywy VAT, mając na względzie zasady równego traktowania i proporcjonalności, należy je szczególnie interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są uprawnione do określania – w niedokonujących transpozycji prawa Unii przepisach swojego prawodawstwa – podstaw opodatkowania odnoszących się do dokonanych przez podatnika dostaw towarów poza ogólnym regulacją określonym w art. 73 i poza stanowiącymi wyjątki regulacjami wyrażone wskazanymi w art. 80, że w ten sposób ma się na celu z jednej strony zapobieganie uchylaniu się od zapłaty VAT, a z drugiej strony określenie w przybliżeniu wiarygodnej podstawy opodatkowania danych transakcji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

35 Na wstępie należy zaznaczyć, że art. 80 dyrektywy VAT, do którego sąd odsyłający odnosi się w zadanych pytaniach jest nieistotny w niniejszej sprawie, albowiem przepis ów dotyczy określenia podstawy opodatkowania transakcji pomiędzy stronami mającymi wzajemne powiązania, od których transakcje sporne w postępowaniu głównym odróżniają się.

36 W konsekwencji należy rozumieć, że poprzez swe pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić czy art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73 i 273 dyrektywy VAT a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak przepisy sporne w postępowaniu głównym, na mocy których przy braku w magazynie podatnika dostarczonych mu towarów i niezaksięgowaniu przez podatnika dotyczących ich dokumentów podatkowych, organ podatkowy może domniemywać, że rzeczony podatnik dokonał dalszej sprzedaży tych towarów osobom trzecim i określi podstawę opodatkowania sprzedaży rzeczonych towarów w zależności od okoliczności faktycznych, jakie są mu znane, według zasad nieprzewidzianych przez tę dyrektywę.

37 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający uważa za ustalony okoliczności, iż MM faktycznie otrzymało towary wskazane w fakturach wystawionych przez dostawców, że przedsiębiorstwo to posiadało te faktury, lecz nie zaksięgowano ich ani nie przedstawiło bułgarskiemu organowi podatkowemu, że podczas kontroli podatkowej towary te nie znajdowały się już w magazynie tego przedsiębiorstwa i że nie zaksięgowano ono te ewentualnych dalszych transakcji dotyczących tych towarów.

38 W świetle tych okoliczności należy przypomnieć, że art. 242 dyrektywy VAT wymaga od podatników tego podatku prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, art. 244 tej dyrektywy nakłada na nich obowiązek przechowywania kopii wszystkich faktur i że art. 250 ust. 1 rzeczony dyrektywy nakazuje podatnikom składanie deklaracji zawierającej wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku VAT.

39 W szczególności, brak złożenia deklaracji podatku VAT podobnie jak brak prowadzenia ewidencji księgowej, która umożliwia stosowanie podatku VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe i brak rejestracji wystawionych i uiszczonych faktur mogą uniemożliwić prawidłowe pobranie podatku i w konsekwencji zagrażać prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu podatku VAT. W konsekwencji prawo Unii nie zabrania państwom członkowskim uznawać, że takie uchybienia stanowią oszustwo podatkowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 48 i 49, oraz z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 56).

40 W celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i zapobieżenia oszustwom art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na ożyż zobowiązania inne niż przewidziane w tej dyrektywie, które uznają one za niezbędne dla tych celów, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązkowe te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

41 Trybuna orzekła, że z przepisu tego oraz z art. 2 i art. 250 ust. 1 rozporządzenia a także z art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium i zwalczanie oszustw podatkowych (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W tym względzie należy podkreślić, że oszukujące zachowanie podatnika, takie jak ukrywanie dostaw i dochodów nie może stać na przeszkodzie dla poboru podatku VAT. W świetle bowiem art. 273 tej dyrektywy oraz orzecznictwa przytoczonego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, do właściwych organów krajowych należy przywrócenie sytuacji jaka istniałaby gdyby nie doszło do oszustwa podatkowego.

43 Co więcej, Trybuna orzekła, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków służących osiągnięciu celów przypomnianych w pkt 41 niniejszego wyroku (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 23, i z dnia 26 marca 2015 r., *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 36).

44 Jednakże przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie wspomnianego art. 273 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. wyrok z dnia 21 października 2010 r. *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W niniejszej sprawie, z uwag Dyrektora i rzędu bułgarskiego wynika, że z zastrzeżeniem ustaleń, których przeprowadzenie należy do sądu odsyłającego, art. 122 DOPK stanowi środek zwalczania oszustw zmierzający, w wypadku ukrywania dostaw lub dochodów a także w wypadku braku lub nieprzedstawienia organowi podatkowemu ewidencji księgowej prowadzonej zgodnie z przepisami krajowymi, do stwierdzenia zobowiązań podatkowych i określenia podstawy opodatkowania najbardziej zbliżonej do zapłaty rzeczywiście otrzymanej przez podatnika na podstawie okoliczności znanych temu urzędowi, takich jak rodzaj i charakter faktycznie wykonywanej działalności, dokumenty zawierające wiarygodne dane, znaczenie handlowe miejsca wykonywania działalności, produkty których dotyczy oraz przychody, a także innych dowodów mających znaczenie w tym celu.

46 Do sądu odsyłającego należy ocena zgodności krajowych środków spornych w postępowaniu głównym z wymogami wskazanymi w pkt 44 niniejszego wyroku w świetle ogółu okoliczności postępowania głównego. Trybuna może jednak udzielić mu wszystkich wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Po pierwsze, jeżeli chodzi o pierwszy z tych wymogów wynikający z zasady proporcjonalności, należy stwierdzić, że z akt sprawy przedłożonych Trybunowi nie wynika, że sporne w postępowaniu głównym środki wykraczają poza to co konieczne do osiągnięcia realizowanych celów.

48 Wydaje się bowiem, że celem spornych w postępowaniu głównym przepisów jest określenie podstawy opodatkowania możliwie najbardziej zbliżonej do zapłaty rzeczywiście otrzymanej przez podatnika, w wypadku gdy nie ma możliwości zebrania obiektywnych danych

dotyczących dat transakcji podlegających opodatkowaniu, ich odbiorców oraz dochodów podlegających opodatkowaniu z powodu jego oszukańczego zachowania i w szczególności uchybienia przez niego obowiązki prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, poprzez umożliwienie właściwym organom krajowym przywrócenia sytuacji w zależności od informacji jakie posiadają one z uwzględnieniem wszystkich okoliczności indywidualnych.

49 Po drugie, co się tyczy zasady neutralności, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. wyroki: z dnia 29 października 2009 r. *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41, z dnia 5 marca 2015 r., *Komisja/Luksemburg*, C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 50), należy zauważyć, że podatnicy którzy popełnili oszustwo podatkowe polegające między innymi na ukrywaniu transakcji podlegających opodatkowaniu i związanych z nimi dochodów nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją podatników, którzy przestrzegają swych obowiązków w dziedzinie księgowości, deklaracji i płatności podatku VAT. Na zasadzie nie może więc skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i naraża na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., *Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti i in.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 48, a także z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 58).

50 W świetle ogółu powyższych uwag na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73 i 273 dyrektywy VAT a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak przepisy sporne w postępowaniu głównym, na mocy których przy braku w magazynie podatnika dostarczonych mu towarów i niezaksięgowaniu przez podatnika dotyczących ich dokumentów podatkowych, organ podatkowy może domniemywać, że rzeczony podatnik dokonał dalszej sprzedaży tych towarów osobom trzecim i określi podstawę opodatkowania sprzedaży rzeczonych towarów w zależności od okoliczności faktycznych jakie są mu znane, według zasad nieprzewidzianych przez tę dyrektywę. Do sądu odsyłającego należy jednak kontrola czy przepisy krajowe nie wykraczają poza to co konieczne w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i zapobiegania oszustwom.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artyku? 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73 i 273 dyrektywy VAT a tak?e zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak przepisy sporne w post?powaniu g?ównym, na mocy których przy braku w magazynie podatnika dostarczonych mu towarów i niezaksi?gowaniu przez podatnika dotycz?cych ich dokumentów podatkowych, organ podatkowy mo?e domniemywa?, ?e rzeczony podatnik dokona? dalszej sprzeda?y tych towarów osobom trzecim i okre?li? podstaw? opodatkowania sprzeda?y rzeczonych towarów w zale?no?ci od okoliczno?ci faktycznych jakie s? mu znane, wed?ug zasad nieprzewidzianych przez t? dyrektyw?. Do s?du odsy?aj?cego nale?y jednak kontrola czy przepisy krajowe nie wykraczaj? poza to co konieczne w celu zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT i zapobiegania oszustwom.

Podpisy

* * J?zyk post?powania: bu?garski.