

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 3-a)

5 octombrie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Articolul 9 alineatul (1) – Articolul 14 alineatul (1) – Articolele 73, 80 și 273 – Principiile neutralității fiscale și proporționalității – Fraudă fiscală – Nereguli în contabilitate – Disimulare de livrări și de venituri – Stabilirea bazei de impozitare”

În cauza C-576/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria), prin decizia din 28 octombrie 2015, primită de Curte la 9 noiembrie 2015, în procedura

??ya ??rinova ET

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a 3-a),

compusă din doamna C. Toader, președinte de cameră, și domnii A. Rosas și E. Jarașinas (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de A. Manov, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de D. Drambozova și de E. Petranova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de S. Petrova, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (a), a articolului 9 alineatul (1), a articolului 14 alineatul (1), precum și a articolelor 73, 80 și 273 din

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Maya Marinova ET (denumită în continuare „MM”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practic în domeniul impozitelor și contribuțiilor sociale” din Veliko Târnovo din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, Bulgaria, denumită în continuare „directorul”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere rectificativă privind plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a unor dobânzi de întârziere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (59) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, ca statele membre să poată introduce sau continua să aplice măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.”

4 Articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

5 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

6 Articolul 14 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

7 Articolul 73 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

8 Potrivit articolului 80 alineatul (1) din această directivă:

„Pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre [cazurile enumerate în prezenta dispoziție] pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.”

9 Articolul 242 din directiva menționată prevede că „[f]iecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale”.

10 Potrivit articolului 244 din aceeași directivă, „[f]iecare persoană impozabilă se asigură de stocarea copiilor facturilor pe care le-a emis sau care au fost emise de un client ori care au fost emise de un terț în numele său și în contul său, precum și a tuturor facturilor pe care le-a primit.”

11 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

12 Articolul 273 primul paragraf din această directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul bulgar

13 În versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), prevede, la articolul 3 alineatul (1), că persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară o activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

14 Potrivit articolului 6 alineatul (1) din ZDDS, constituie o „livrare de bunuri”, în sensul acestei legi, transferul dreptului de proprietate sau al unui alt drept real asupra bunurilor.

15 Potrivit articolului 25 alineatul (1) din ZDDS, „faptul generator” în sensul acestei legi corespunde livrării de bunuri sau realizării prestării de servicii de către o persoană impozabilă în sensul legii menționate, achiziției intracomunitare, precum și importului de bunuri în sensul articolului 16 din ZDDS.

16 Potrivit articolului 26 alineatul (1) din ZDDS, baza de impozitare în sensul acestei legi este cuantumul pentru care se facturează sau nu se facturează TVA, după cum livrarea este impozabilă sau scutită. Alineatul (2) al acestui articol prevede că baza de impozitare se determină pe baza oricărei contravalori stabilite în leva bulgară (BGN) sau în cenți, după deducerea taxei datorate în temeiul ZDDS, care a fost plătită sau rămâne datorată furnizorului de către cumpărător sau de către un terț pentru plata livrării. Nu constituie contravaloare a livrării dobânzile sau

penalitate care au caracter de despăgubire.

17 Conform articolului 96 alineatul (1) din ZDDS, orice persoană impozabilă care a realizat o cifră de afaceri impozabilă mai mare sau egală cu 50 000 BGN (aproximativ 25 000 euro) într-o perioadă care nu depășește cele 12 luni consecutive anterioare lunii în curs are obligația de a depune o cerere de înregistrare în scopul acestei legi într-un termen de 14 zile de la încheierea exercițiului fiscal în cursul căruia a atins această cifră de afaceri.

18 Articolul 102 alineatul (3) punctul 1 din ZDDS prevedea, în versiunea sa în vigoare până la 1 ianuarie 2012, că, pentru a stabili datoriile fiscale ale unei persoane care, având obligația să depună o cerere de înregistrare, nu a făcut acest lucru în termenul prevăzut, se consideră că aceasta datorează taxa pe livrările impozabile și pe achizițiile intracomunitare pe care le-a efectuat, pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului în care trebuia depusă cererea de înregistrare și data înregistrării efective de către administrația fiscală.

19 Potrivit articolului 122 alineatul (1) din Danachnoosiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale) din 1 ianuarie 2006 (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005, denumit în continuare „DOPK”), administrația fiscală poate să aplice cota de impozitare prevăzută de legea relevantă la baza de impozitare pe care a stabilit-o în conformitate cu alineatul (2) al acestui articol, în special în cazul în care există elemente care demonstrează existența unor produse sau a unor venituri disimulate, în lipsa unei contabilități conforme cu zakon za schetovodstvo (Legea contabilității), atunci când contabilitatea nu este prezentată sau când contabilitatea prezentată nu permite stabilirea bazei de impozitare, precum și în cazul în care documentele necesare pentru stabilirea bazei de impozitare sau a bazei de calcul pentru contribuțiile sociale datorate au fost distruse în mod ilegal.

20 Articolul 122 alineatul (2) punctele 1, 4, 6, 8 și 16 din DOPK prevede că, pentru a stabili baza de impozitare, administrația fiscală ia în considerare toate împrejurările individuale următoare: tipul și natura activității efectiv desfășurate, documentele oficiale și documentele care conțin date credibile, importanța comercială a locului în care se desfășoară activitatea, produsele/veniturile brute (cifre de afaceri), și alte elemente de probă care pot servi la stabilirea bazei de impozitare.

21 Potrivit articolului 124 alineatul (2) din DOPK, în cadrul procedurii de contestare a unei decizii rectificative adoptate după efectuarea unui control în conformitate cu articolului 122 din DOPK, constatările factuale cuprinse în această decizie sunt considerate corecte până la proba contrară dacă s-a stabilit că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 122 alineatul (1) din DOPK.

Litigiul principal și întrebările preliminare

22 MM este o întreprindere individuală dezinut de doamna Maya Vasileva Marinova, resortisant bulgar înregistrat ca întreprinzător individual în sensul dreptului bulgar. Această întreprindere desfășoară o activitate de vânzare cu amănuntul de produse alimentare și nealimentare către consumatori finali într-un magazin situat pe teritoriul comunei Troyan (Bulgaria).

23 MM a făcut obiectul unui control fiscal în urma căruia direcția teritorială a Natsionalna agentsia po prihodite (Agenția Națională a Veniturilor Publice, denumită în continuare „administrația fiscală bulgară”) a emis, la 5 iunie 2014, o decizie de rectificare privind TVA-ul pentru un quantum de 30 545,73 BGN (aproximativ 15 618 euro), majorat cu 16 442,85 BGN (aproximativ 8 407 euro), reprezentând dobânzi.

24 Cu ocazia acestui control, efectuând verificări la parteneri comerciali ai MM care erau înregistrați ca plătitori de TVA, administrația fiscală bulgară a constatat că mai mulți dintre aceștia au trimis MM facturi privind produse din tutun și produse alimentare pe care i le-au livrat. Aceste facturi erau înregistrate în contabilitatea emitenților, dar nu și în cea a MM, care nu a dedus TVA-ul menționat pe facturile respective.

25 Administrația fiscală bulgară a considerat că MM primise efectiv aceste mărfuri și a prezumat, ținând seama de lipsa lor din depozitul întreprinderii în cauză și de natura acestora, că MM le-a vândut cu amănuntul unor terți neidentificați, în cursul exercițiilor fiscale în care fuseseră întocmite facturile menționate. Constatând că MM nu a înregistrat în contabilitate nici livrările de mărfuri de către furnizori, nici vânzările lor ulterioare, administrația fiscală bulgară a concluzionat că întreprinderea în cauză a disimulat aceste livrări, precum și veniturile aferente revânzării mărfurilor respective.

26 În plus, administrația fiscală bulgară a constatat că în perioada cuprinsă între 1 mai 2008 și 26 aprilie 2010 MM nu figura în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA pentru motivul că cifra sa de afaceri declarată nu atingea pragul de 50 000 BGN (aproximativ 25 000 de euro), prevăzut de legislația națională, începând de la care o astfel de înregistrare este obligatorie. Această administrație a considerat însă, întemeindu-se inclusiv pe facturile emise de furnizorii întreprinderii în cauză, că, în perioada cuprinsă între 1 mai 2007 și 30 aprilie 2008, cifra de afaceri reală a MM depășea pragul menționat și că, în consecință, aceasta avea obligația să solicite înscrierea în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA începând de la 1 mai 2008, însă ea a făcut acest lucru abia la 26 aprilie 2010.

27 În consecință, administrația fiscală bulgară a calculat TVA-ul stabilit suplimentar și a emis decizia de rectificare în discuție în litigiul principal. Aceasta a stabilit baza de impozitare pentru vânzările cu amănuntul prezumate ale produselor menționate pe facturile întocmite de partenerii comerciali ai MM, precum și baza de impozitare pentru vânzările efectuate de aceasta în perioada cuprinsă între 1 mai 2008 și 26 aprilie 2010. Pentru a stabili această bază de impozitare, administrația fiscală bulgară a adăugat, în temeiul legislației naționale, o marjă la prețurile livrărilor menționate pe facturile respective, stabilită în funcție de prețurile aplicate în mod obișnuit de MM produselor asemănătoare.

28 MM a formulat o contestație administrativă împotriva deciziei respective la director. Întrucât această contestație a fost respinsă prin decizia din 15 august 2014, MM a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva deciziei menționate la Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria).

29 MM susține că stabilirea „prin analogie” a bazei de impozitare potrivit procedurii prevăzute de dreptul național în discuție în litigiul principal este lipsită de temei. În această privință, ea susține că faptul că facturile de vânzare a unor mărfuri sunt înregistrate în contabilitate de furnizori nu înseamnă că produsele care sunt menționate pe acestea i-au fost efectiv livrate și că ea a disimulat aceste livrări. Astfel, nu ar exista dovezi privind recepția de către MM a mărfurilor în cauză și nici privind revânzarea lor ulterioară de către aceasta.

30 Potrivit directorului, în temeiul reglementării naționale, lipsa unei contabilități legal întocmite a persoanei impozabile permite să se prezume existența unei livrări ulterioare către terți a mărfurilor neînregistrate în contabilitate și caracterul lucrativ al acestei livrări, precum și să se stabilească data faptului generator și baza de impozitare.

31 Instanța de trimitere consideră ca fiind dovedit faptul că, întrucât a acționat ca persoană impozabilă în sensul Directivei TVA și a desfășurat o activitate economică independentă, MM a

primit efectiv m?rfurile men?ionate pe facturile emise de furnizori în cursul exerci?iilor fiscale în care au fost emise aceste facturi ?i c? de?inea facturile respective, dar nu le?a înregistrat în contabilitate ?i nici nu le?a prezentat administra?iei fiscale bulgare cu ocazia controlului fiscal.

32 Cu toate acestea, instan?a de trimitere consider? c? recep?ia m?rfurilor în cauz? ?i nelegalitatea contabilit??ii MM nu înseamn? în mod necesar, în lipsa altor elemente obiective, c? m?rfurile respective au fost ulterior revândute de aceasta. Ar?tând c? dispozi?iile DOPK nu impun stabilirea existen?ei veniturilor disimulate aferente fiec?reia dintre vânz?rile ulterioare prezumate ?i c? baza de impozitare calculat? în temeiul acestei reglement?ri nu reflect? neap?rat contravaloarea încasat? efectiv de persoana impozabil?, ea constat? c? articolul 122 alineatul (2) din DOPK prevede alte reguli de stabilire a bazei de impozitare decât cele prev?zute la articolele 73-80 din directiva men?ionat?.

33 În consecin??, instan?a de trimitere ridic? problema dac? reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal este, în cadrul autonomiei procedurale a statelor membre, compatibil? cu principiile neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, precum ?i cu articolul 9 alineatul (1), cu articolul 14 alineatul (1) ?i cu articolele 73, 80 ?i 273 din aceea?i directiv?.

34 În aceste condi?ii, Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 273, articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1) ?i articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, coroborate, trebuie interpretate, în lumina principiilor neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, în sensul c? un stat membru poate considera inexisten?a efectiv? a m?rfurilor predate unei persoane impozabile ca urmare a unor livr?ri taxabile drept livr?ri taxabile ale acestor m?rfuri efectuate în aval cu titlu oneros de c?tre aceea?i persoan? impozabil?, f?r? s? se fi stabilit destinatarul lor, atunci când în acest fel se urm?re?te prevenirea fraudei fiscale în materie de TVA?

2) Dispozi?iile men?ionate la prima întrebare trebuie interpretate, în lumina principiilor neutralit??ii fiscale ?i propor?ionalit??ii, în sensul c? un stat membru poate trata în modul descris anterior neînregistrarea de c?tre o persoan? impozabil? a unor documente cu relevan?? fiscal? referitoare la livr?ri taxabile primite, atunci când se urm?re?te acela?i scop de prevenire a fraudei fiscale în materie de TVA?

3) Articolele 273, 73 ?i 80 din Directiva TVA, coroborate, trebuie interpretate, în lumina principiilor egalit??ii de tratament ?i propor?ionalit??ii, în sensul c? statele membre pot, pe baza unor dispozi?ii na?ionale care nu servesc transpunerii Directivei privind TVA-ul, s? deroge de la reglementarea general? prev?zut? la articolul 73 din Directiva privind TVA ?i de la dispozi?iile derogatorii prev?zute la articolul 80 din directiv? atunci când stabilesc baza de impozitare a unor livr?ri de m?rfuri efectuate de o persoan? impozabil?, în condi?iile în care se urm?re?te, pe de o parte, prevenirea fraudei în materie de TVA ?i, pe de alt? parte, determinarea unei baze de impozitare fiabile a opera?iunilor respective?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

35 Cu titlu introductiv, trebuie ar?tat c? articolul 80 din Directiva TVA, la care se refer? instan?a de trimitere în una dintre întreb?rile adresate, nu este relevant în spe??, întrucât acest articol prive?te stabilirea bazei de impozitare a opera?iunilor între p?r?i între care exist? o leg?tur?, de care se diferen?iaz? opera?iunile în discu?ie în litigiul principal.

36 În consecin??, este necesar s? se în?eleag? c?, prin intermediul întreb?rilor formulate, care

trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată.

37 Reiese din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere consideră ca fiind dovedit faptul că MM a primit efectiv mărfurile menționate pe facturile emise de furnizorii săi, că ea deținea aceste facturi, dar nu le-a înregistrat în contabilitate și nici nu le-a prezentat administrației fiscale bulgare, că mărfurile respective nu mai erau în depozitul întreprinderii în cauză la data controlului fiscal și că aceasta din urmă nici nu a înregistrat în contabilitate eventualele operațiuni ulterioare cu privire la aceste mărfuri.

38 Având în vedere aceste împrejurări, trebuie amintit că articolul 242 din Directiva TVA impune persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe să țină o contabilitate adecvată, că articolul 244 din această directivă prevede în sarcina lor o obligație de stocare a tuturor facturilor și că articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată impune persoanelor impozabile să depună o declarație în care să figureze toate datele necesare pentru a constata cuantumul TVA-ului exigibil.

39 Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice colectarea în mod corect a acestei taxe și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56).

40 Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

41 Curtea a precizat că din această dispoziție, precum și din articolul 2 și din articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).

42 În această privință, trebuie subliniat că comportamentul fraudulos al persoanei impozabile, precum disimularea unor livrări și a unor venituri, nu poate să împiedice colectarea TVA-ului. Astfel, având în vedere articolul 273 din aceeași directivă, precum și jurisprudența citată la punctul anterior din prezenta hotărâre, revine instituțiilor naționale competente sarcina de a restabili situația astfel cum ar fi fost aceasta în lipsa fraudei fiscale.

43 În plus, Curtea a decis că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și că ele conferă, în consecință, acestora o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care se urmărește atingerea obiectivelor amintite la punctul 41 din prezenta hotărâre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 23, și Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 36).

44 Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 menționat în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 37 și jurisprudența citată).

45 În speță, reiese din observațiile directorului și din cele ale guvernului bulgar că, sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, articolul 122 din DOPK constituie un mijloc de a combate fraudă, urmărind, în cazul disimulării unor livrări sau a unor venituri, precum și în cazul lipsei sau al neprezentării unei contabilități conforme cu reglementarea națională administrativă fiscală, constatarea debitelor fiscale și determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în funcție de elementele de care dispune administrația în cauză, precum tipul și natura activității efectiv desfășurate, documentele care conțin date credibile, importanța comercială a locului în care se desfășoară activitatea, produsele vizate și veniturile brute, precum și alte elemente de probă relevante în acest scop.

46 Este de competența instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea măsurilor naționale în discuție în litigiul principal cu cerințele menționate la punctul 44 din prezenta hotărâre având în vedere ansamblul împrejurărilor din cauza principală. Totuși, Curtea poate furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 36 și jurisprudența citată).

47 În ceea ce privește, pe de o parte, prima dintre aceste cerințe, care decurge din principiul proporționalității, trebuie arătat că nu reiese din dosarul prezentat Curții că măsurile în discuție în litigiul principal depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite.

48 Astfel, s-ar parea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective referitoare la datele operațiunilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

49 În ceea ce privește, pe de altă parte, principiul neutralității, care reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament (a se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 41, și Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 50), trebuie să se constate că persoanele impozabile care au săvârșit o fraudă fiscală care constă în special în disimularea unor operațiuni taxabile și a veniturilor aferente acestora nu se află într-o situație comparabilă cu cea a persoanelor impozabile care își respectă obligațiile în

materie de contabilitate, de declarare și de plată a TVA-ului. În consecință, acest principiu nu poate fi invocat în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o asemenea fraudă și a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 48, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 58).

50 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a evita fraudă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudă.

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.