

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

5 oktober 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder a) – Artikel 9, lid 1 – Artikel 14, lid 1 – Artikelen 73, 80 en 273 – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Belastingfraude – Onregelmatigheden in de boekhouding – Verbergen van leveringen en ontvangsten – Vaststelling van de maatstaf van heffing”

In zaak C-576/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Veliko Tarnovo (bestuursrechter Veliko Tarnovo, Bulgarije) bij beslissing van 28 oktober 2015, ingekomen bij het Hof op 9 november 2015, in de procedure

??ya ??rinova ET

tegen

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: C. Toader, kamerpresident, A. Rosas en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door A. Manov als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door D. Drambozova en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en S. Petrova als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73, 80 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Maya Marinova ET (hierna: „MM”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwisting en beheer inzake fiscale en sociale voorheffing” van Veliko Tarnovo bij het centrale bestuur van het Nationaal Agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije; hierna: „directeur”) over een naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en verpagingsrente.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In overweging 59 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„De lidstaten moeten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen kunnen treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.”

4 Artikel 2, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Artikel 14, lid 1, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

7 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77

omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

8 In artikel 80, lid 1, van deze richtlijn staat te lezen:

„Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de [in de onderhavige bepaling vermelde] gevallen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is[.]”

9 Artikel 242 van deze richtlijn bepaalt: „[i]edere belastingplichtige moet een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken”.

10 Artikel 244 van diezelfde richtlijn luidt: „[i]edere belastingplichtige moet erop toezien dat kopieën van de door hemzelf of door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde uitgereikte facturen en alle door hemzelf ontvangen facturen worden bewaard”.

11 Artikel 250, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.”

12 Artikel 273, eerste alinea, van deze richtlijn bevat de volgende bepaling:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Bulgaars recht

13 Artikel 3, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, bepaalt dat eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent, als belastingplichtige wordt beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

14 Artikel 6 ZDDS bepaalt dat de overdracht van het eigendomsrecht of een ander zakelijk recht op een goed wordt beschouwd als een „levering van goederen” in de zin van die wet.

15 Ingevolge artikel 25, lid 1, ZDDS bestaat het „belastbaar feit” in de zin van die wet in de levering van goederen of het verrichten van diensten door een belastingplichtige in de zin van die wet, de intracommunautaire verwerving, en de invoer van goederen in de zin van artikel 16 ZDDS.

16 Krachtens artikel 26, lid 1, ZDDS is de maatstaf van heffing in de zin van die wet gelijk aan het bedrag waarover de btw wel of niet in rekening wordt gebracht, naargelang de levering belastbaar of vrijgesteld is. Lid 2 van dat artikel bepaalt dat de maatstaf van heffing wordt bepaald

op grond van elke in Bulgaarse leva (BGN) of in centiemen uitgedrukte tegenprestatie, na aftrek van de krachtens de ZDDS verschuldigde belasting, die door de koper of een derde aan de leverancier is betaald of verschuldigd blijft als betaling voor de levering. Vergoedende rente of boeten zijn geen tegenprestatie voor de levering.

17 Overeenkomstig artikel 96, lid 1, ZDDS dient elke belastingplichtige die een belastbare omzet gelijk aan of hoger dan 50 000 BGN (ongeveer 25 000 EUR) heeft gerealiseerd tijdens een periode van minder dan twaalf opeenvolgende maanden die aan de lopende maand voorafgaan, overeenkomstig de wet een verzoek tot registratie in te dienen binnen een termijn van veertien dagen na het einde van het belastbare tijdvak waarin hij die omzet heeft gerealiseerd.

18 Artikel 102, lid 3, punt 1, ZDDS, zoals van toepassing tot 1 januari 2012, bepaalde dat, teneinde de belastingschulden te bepalen van een persoon die een verzoek tot registratie moest indienen en dat niet heeft gedaan binnen de gestelde termijn, die persoon wordt geacht de belasting over zijn belastbare leveringen en intracommunautaire verwervingen verschuldigd te zijn voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarin het verzoek tot registratie moest worden ingediend, tot op de datum van effectieve registratie door de belastingdienst.

19 Krachtens artikel 122, lid 1, van de Danachno-osiguriteli protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en sociale verzekeringszaken) van 1 januari 2006 (DV nr. 105 van 29 december 2005; hierna: „DOPK”) kan de belastingdienst het in de toepasselijke wet vastgestelde belastingtarief toepassen op de maatstaf van heffing die hij overeenkomstig lid 2 van dit artikel heeft bepaald, met name wanneer feiten en omstandigheden op het bestaan van verborgen goederen of ontvangsten wijzen, wanneer de boekhouding niet overeenstemming is met de zakon za schetovodstvo (boekhoudwet), wanneer de boekhouding niet wordt overgelegd of wanneer de overgelegde boekhouding het niet mogelijk maakt de maatstaf van heffing te bepalen, en wanneer de documenten die nodig zijn voor de bepaling van de maatstaf van heffing of de berekening van de verschuldigde sociale bijdragen op ongeoorloofde wijze zijn vernietigd.

20 Artikel 122, lid 2, punten 1, 4, 6, 8 en 16, DOPK bepaalt dat de belastingdienst bij de vaststelling van de maatstaf van heffing rekening houdt met de volgende individuele omstandigheden: het type en de aard van de daadwerkelijk verrichte activiteit, de officiële documenten en de documenten die geloofwaardige gegevens bevatten, het commerciële belang van de plaats waar de activiteit wordt verricht, de goederen/bruto-ontvangsten (omzetcijfer) en andere bewijselementen die kunnen dienen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing.

21 Ingevolge artikel 124, lid 2, DOPK worden, in het kader van een beroepsprocedure tegen een wijzigingsaanslag na een controle overeenkomstig artikel 122 DOPK, de in die aanslag gedane feitelijke vaststellingen geacht juist te zijn tot het bewijs van het tegendeel, wanneer vaststaat dat de voorwaarden van artikel 122, lid 1, DOPK zijn vervuld.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22 MM is een eenmanszaak van Maya Vasileva Marinova, een Bulgaarse staatsburger die als individueel ondernemer in de zin van het Bulgaars recht is geregistreerd. Deze onderneming is actief in de detailverkoop van levensmiddelen en non-foodartikelen aan eindgebruikers in een winkel gelegen op het grondgebied van de gemeente Troyan (Bulgarije).

23 MM heeft een belastingcontrole ondergaan waarna de regionale directie van de Natsionalna agentsia po prihodite (regionale directie van het Nationaal Agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Bulgaarse belastingdienst”) op 5 juni 2014 een naheffingsaanslag in de btw heeft opgelegd voor een bedrag van 30 545,73 BGN (ongeveer 15 618 EUR) te vermeerderen met 16 442,85 BGN (ongeveer 8 407 EUR) rente.

24 Bij die controle heeft de Bulgaarse belastingdienst, door nazicht bij de handelspartners van MM die voor btw-doeleinden waren geregistreerd, vastgesteld dat meerdere van hen facturen aan MM hadden uitgereikt voor tabaksproducten en levensmiddelen die zij haar hadden geleverd. Die facturen waren in de boekhouding van de opstellers ervan ingeschreven, maar niet in die van MM, die de op die facturen vermelde btw niet heeft afgetrokken.

25 De Bulgaarse belastingdienst was van mening dat MM die goederen daadwerkelijk had ontvangen en heeft, gelet op het feit dat die goederen niet in de opslagplaats van deze onderneming aanwezig waren en rekening houdend met de aard ervan, aangenomen dat MM die goederen in de detailhandel aan onbepaalde derden heeft verkocht tijdens het belastbare tijdvak waarin die facturen waren opgesteld. De Bulgaarse belastingdienst heeft vastgesteld dat MM de levering noch de wederverkoop van de goederen heeft geboekt, en heeft daaruit afgeleid dat deze onderneming deze leveringen en de ontvangsten uit de wederverkoop ervan heeft verborgen.

26 Bovendien heeft de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat MM tijdens de periode van 1 mei 2008 tot 26 april 2010 niet als btw-plichtige was geregistreerd omdat haar aangegeven omzet lager was dan de in de nationale wetgeving bepaalde drempel van 50 000 BGN (ongeveer 25 000 EUR), waarboven registratie verplicht is. De belastingdienst was echter van mening, ook op basis van de facturen uitgeschreven door de leveranciers van de onderneming, dat de daadwerkelijke omzet van MM tijdens de periode van 1 mei 2007 tot en met 30 april 2008 hoger lag dan deze drempel en dat MM bijgevolg had moeten verzoeken om vanaf 1 mei 2008 in het register van btw-plichtigen te worden opgenomen, terwijl zij dat pas op 26 april 2010 heeft gedaan.

27 Bijgevolg heeft de Bulgaarse belastingdienst de achterstallige btw berekend en de in het hoofdgeding aan de orde zijnde naheffingsaanslag opgesteld. Hij heeft de maatstaf van heffing van de vermeende detailverkoop van de goederen die waren vermeld in de door de handelspartners van MM opgestelde facturen bepaald, alsmede de maatstaf van heffing van de verkopen die MM tijdens de periode van 1 mei 2008 tot 26 april 2010 heeft verricht. Teneinde die maatstaf van heffing te bepalen heeft hij, overeenkomstig de nationale wetgeving, een marge toegevoegd aan de prijs als vermeld op de facturen, bepaald op basis van de door MM gewoonlijk gehanteerde prijzen voor soortgelijke goederen.

28 MM heeft tegen die aanslag administratief bezwaar ingediend bij de directeur. Nadat dit bezwaar bij beslissing van 15 augustus 2014 was afgewezen, heeft MM tegen die aanslag beroep in rechte ingesteld bij de Administrativen sad Veliko Tarnovo (bestuursrechter Veliko Tarnovo, Bulgarije).

29 MM stelt dat de bepaling „naar analogie” van de maatstaf van heffing volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale procedure ongegrond is. Zij voert in dat verband aan dat het feit dat de facturen voor de verkoop van goederen zijn geboekt door de leveranciers, niet betekent dat de daarop vermelde goederen daadwerkelijk aan haar zijn geleverd en dat zij die leveringen heeft verborgen. Van de ontvangst van die goederen door MM en van de wederverkoop ervan door MM is immers geen bewijs.

30 De directeur voert aan dat op grond van het feit dat geen regelmatige boekhouding is gevoerd, overeenkomstig de nationale regeling kan worden aangenomen dat de niet-geboekte

goederen later zijn geleverd aan derden en dat die levering winstgevend was, en de datum van het belastbare feit en de maatstaf van heffing kunnen worden bepaald.

31 Volgens de verwijzende rechter staat vast dat MM, door als belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn te handelen en door zelfstandig een economische activiteit uit te oefenen, de goederen die zijn vermeld op de door de leveranciers uitgeschreven facturen, daadwerkelijk heeft ontvangen tijdens de belastbare tijdvakken waarin die facturen zijn uitgeschreven, en dat zij over die facturen beschikte maar ze niet heeft geboekt en ook niet aan de Bulgaarse belastingdienst bij de belastingcontrole heeft overgelegd.

32 De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat de ontvangst van die goederen en de onregelmatigheid van de boekhouding van MM niet noodzakelijk betekenen, nu andere objectieve elementen ontbreken, dat die goederen achteraf door MM zijn wederverkocht. De verwijzende rechter merkt op dat de bepalingen van de DOPK niet het bewijs vereisen van de verborgen ontvangsten uit elk van de vermeende wederverkopen, en dat de overeenkomstig die regeling berekende maatstaf van heffing niet noodzakelijk de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegensprestatie weergeeft, en hij stelt vast dat artikel 122, lid 2, DOPK voorziet in regels ter bepaling van de maatstaf van heffing over leveringen die verschillen van de regels voorzien in de artikelen 73 tot en met 80 van de btw-richtlijn.

33 Daarom vraagt de verwijzende rechter zich af of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, gelet op de procedurele autonomie van de lidstaten, verenigbaar is met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, en met artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73, 80 en 273 van die richtlijn.

34 Tegen deze achtergrond heeft de Administrativen sad Veliko Tarnovo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 273, 2, lid 1, onder a), 9, lid 1, en 14, lid 1, van de btw-richtlijn, in hun onderlinge samenhang beschouwd, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft om het feitelijke ontbreken van goederen die aan een belastingplichtige werden bezorgd via belastbare leveringen, te behandelen als naderhand belastbare leveringen ten bezwarende titel van dezelfde goederen door dezelfde persoon zonder dat de ontvanger ervan werd vastgesteld, wanneer daarmee het voorkomen van btw-fraude wordt beoogd?

2) Moeten de in de eerste vraag genoemde bepalingen, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft om de ontbrekende boeking van voor de belasting relevante documenten betreffende ontvangen belastbare leveringen van een belastingplichtige, op de hierboven beschreven manier te behandelen wanneer hiermee hetzelfde doel wordt nagestreefd?

3) Moeten de artikelen 273, 73 en 80 van de btw-richtlijn, in hun onderlinge samenhang beschouwd, gelet op de beginselen van gelijke behandeling en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat de lidstaten het recht hebben om, op basis van nationale bepalingen die niet de omzetting van de btw-richtlijn tot doel hebben, voor de door een belastingplichtige verrichte leveringen van goederen maatstaven van heffing vast te stellen die afwijken van de algemene regeling van artikel 73 van de btw-richtlijn en van de uitdrukkelijke uitzonderingsbepalingen van artikel 80 van deze richtlijn wanneer daarmee enerzijds het voorkomen van btw-fraude en anderzijds de vaststelling van een zo betrouwbaar mogelijke maatstaf van heffing over de betrokken transacties wordt beoogd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

35 Vooraf zij erop gewezen dat artikel 80 van de btw-richtlijn, waarnaar de verwijzende rechter in een van zijn vragen verwijst, niet relevant is voor de onderhavige zaak aangezien het in dat artikel gaat om de bepaling van de maatstaf van heffing van transacties tussen verbonden partijen, waarvan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties te onderscheiden zijn.

36 Bijgevolg dienen de vragen van de verwijzende rechter, die samen moeten worden onderzocht, aldus te worden opgevat dat hij in wezen wenst te vernemen of artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73 en 273 van de btw-richtlijn alsmede de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, krachtens welke de belastingdienst, wanneer de aan een belastingplichtige geleverde goederen zich niet in zijn opslagplaats bevinden en de daarop betrekking hebbende belastingdocumenten niet in de boekhouding van deze belastingplichtige zijn ingeschreven, mag aannemen dat deze belastingplichtige naderhand deze goederen aan derden heeft wederverkocht, en de maatstaf van heffing van de verkoop van deze goederen overeenkomstig regels waarin deze richtlijn niet voorziet, mag bepalen op grond van de feitelijke gegevens waarover hij beschikt.

37 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat het vaststaat dat MM de goederen die op de door de leveranciers uitgeschreven facturen vermeld staan, effectief heeft ontvangen, dat zij over die facturen beschikte maar ze noch heeft geboekt noch overgelegd aan de Bulgaarse belastingdienst, dat deze goederen zich niet meer in de opslagplaats van deze onderneming bevonden op het moment van de belastingcontrole en dat deze onderneming evenmin de eventuele latere transacties betreffende deze goederen heeft geboekt.

38 Gelet op die omstandigheden zij eraan herinnerd dat artikel 242 van de btw-richtlijn de belastingplichtigen die deze belasting verschuldigd zijn, verplicht een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat, dat artikel 244 van deze richtlijn de belastingplichtigen verplicht erop toe te zien alle facturen te bewaren, en dat artikel 250, lid 1, van deze richtlijn de belastingplichtigen verplicht een btw-aangifte in te dienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde btw vast te stellen.

39 Het niet-voeren van een boekhouding – die anders de toepassing van de btw en de controle daarop door de fiscus mogelijk zouden maken – alsook het niet-registreren van de opgemaakte en betaalde facturen kunnen beletten dat deze belasting juist wordt geheven, waardoor de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in het gedrang komt. Derhalve staat het Unierecht er niet aan in de weg dat de lidstaten dergelijke verzuimen als belastingfraude beschouwen (zie in die zin arrest van 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punten 48 en 49, en 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 56).

40 Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn staat de lidstaten toe, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

41 Het Hof heeft gepreciseerd dat uit deze bepaling en uit de artikelen 2 en 250, lid 1, van deze richtlijn, alsmede uit artikel 4, lid 3, VEU voortvloeit dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied

volledig wordt geïnd, en om fraude te bestrijden (arrest van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 In dat verband zij benadrukt dat het frauduleuze gedrag van de belastingplichtige, zoals het verbergen van leveringen en ontvangsten, niet in de weg kan staan aan de inning van de btw. Gelet op artikel 273 van diezelfde richtlijn en de in het vorige punt van dit arrest aangehaalde rechtspraak, staat het immers aan de bevoegde nationale organen om de toestand te herstellen zoals die zou zijn geweest zonder fiscale fraude.

43 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat, aangezien de bepalingen van artikel 273 van de btw-richtlijn, buiten de daarin gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen inzake de middelen die ertoe strekken de in punt 41 van dit arrest vermelde doelstellingen te bereiken (zie in die zin arresten van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punt 23, en 26 maart 2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punt 36).

44 De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, mogen evenwel niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (zie arrest van 2 maart 2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 In de onderhavige zaak blijkt uit de opmerkingen van de directeur en van de Bulgaarse regering dat, onder voorbehoud van nazicht door de verwijzende rechter, artikel 122 DOPK een middel is ter bestrijding van fraude, dat ertoe strekt, wanneer leveringen of ontvangsten worden verborgen alsook wanneer geen boekhouding wordt gevoerd of geen in overeenstemming met de nationale regeling gevoerde boekhouding aan de belastingdienst wordt overgelegd, de belastingschulden vast te stellen en de maatstaf van heffing te bepalen die het nauwst aansluit bij de door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie, op grond van de gegevens waarover die dienst beschikt, zoals het type en de aard van de daadwerkelijk verrichte activiteit, de documenten die geloofwaardige gegevens bevatten, het commerciële belang van de plaats waar de activiteit wordt verricht, de betrokken goederen en de bruto-ontvangsten, en andere bewijselementen die kunnen dienen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing.

46 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregelen verenigbaar zijn met de in punt 44 van dit arrest vermelde voorwaarden, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding. Het Hof kan hem niettemin alle aanwijzingen verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geschil (zie in die zin arrest van 28 juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Aangaande – ten eerste – de eerste voorwaarde, die uit het evenredigheidsbeginsel voortvloeit, zij erop gewezen dat uit de aan het Hof overgelegde stukken niet blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregelen verder gaan dan nodig is om de nagestreefde doelstellingen te bereiken.

48 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling blijkt immers als doel te hebben, de maatstaf van heffing te bepalen die het nauwst aansluit bij de door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie, wanneer het niet mogelijk is objectieve gegevens betreffende de data van de belastbare handelingen, de ontvangers ervan, en de belastbare ontvangsten van de belastingplichtige in te zamelen wegens zijn frauduleus gedrag, met name doordat hij de plicht om een bruikbare boekhouding te voeren niet nakomt, doordat het

de bevoegde nationale organen is toegestaan de toestand te herstellen op basis van de gegevens waarover zij beschikken, rekening houdend met alle individuele omstandigheden.

49 Aangaande – ten tweede – het neutraliteitsbeginsel, waarmee de Uniewetgever ter zake van btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (zie arresten van 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41, en 5 maart 2015, *Commissie/Luxembourg*, C-502/13, EU:C:2015:143, punt 50), zij vastgesteld dat belastingplichtigen die zich schuldig hebben gemaakt aan belastingfraude, die met name erin bestaat belastbare handelingen en de betreffende ontvangsten te verbergen, zich niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van belastingplichtigen die hun verplichtingen inzake boekhouding, aangifte en betaling van btw naleven. Daarom kan dit beginsel niet op goede gronden worden aangevoerd door een belastingplichtige die opzettelijk aan een dergelijke fraude heeft deelgenomen en het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht (zie in die zin arresten van 18 december 2014, *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a.*, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 48, en 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 58).

50 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73 en 273 van de btw-richtlijn alsmede de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, krachtens welke de belastingdienst, wanneer de aan een belastingplichtige geleverde goederen zich niet in zijn opslagplaats bevinden en de daarop betrekking hebbende belastingdocumenten niet in de boekhouding van deze belastingplichtige zijn ingeschreven, mag aannemen dat deze belastingplichtige naderhand deze goederen aan derden heeft wederverkocht, en de maatstaf van heffing van de verkoop van deze goederen overeenkomstig regels waarin de richtlijn niet voorziet, mag bepalen op grond van de feitelijke gegevens waarover hij beschikt. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de bepalingen van deze nationale regeling niet verder gaan dan nodig is ter verzekering van de juiste heffing van de btw en ter voorkoming van fraude.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, lid 1, onder a), artikel 9, lid 1, artikel 14, lid 1, en de artikelen 73 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, alsmede de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, krachtens welke de belastingdienst, wanneer de aan een belastingplichtige geleverde goederen zich niet in zijn opslagplaats bevinden en de daarop betrekking hebbende belastingdocumenten niet in de boekhouding van deze belastingplichtige zijn ingeschreven, mag aannemen dat deze belastingplichtige naderhand deze goederen aan derden heeft wederverkocht, en de maatstaf van heffing van de verkoop van deze goederen overeenkomstig regels waarin de richtlijn niet voorziet, mag bepalen op grond van de feitelijke gegevens waarover hij beschikt. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de bepalingen van deze nationale regeling niet verder gaan dan nodig is ter verzekering van de juiste heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en ter voorkoming van fraude.

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.