

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

5. října 2016(*)

„řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. a) – Článek 9 odst. 1 – Článek 14 odst. 1 – Články 73, 80 a 273 – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Daňový únik – Nesrovnalosti v účtnictví – Zatajení dodávek a příjmů – Určení základu daně“

Ve věci C-576/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Veliko Tarnovo (správní soud ve Velikém Tarnově, Bulharsko) ze dne 28. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2015, v řízení

??ja ??rinova ET

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, A. Rosas a E. Jarašinas (zpravodaj), soudci,
generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite A. Manovem, jako zmocněncem,
- za bulharskou vládu D. Drambozovou a E. Petranovou, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a S. Petrovou, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 2 odst. 1 písm. a), článku 9 odst. 1, a článku 14 odst. 1, jakož i článků 73, 80 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Maja Marinova ET (dále jen „MM“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana no-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Úsek žalob a daňové praxe a sociálního zabezpečení“ ve Velikém Tarnově, při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, Bulharsko, dále jen „ředitel“) ve věci opravného daňového výměru týkajícího se daně z přidané hodnoty (DPH) a úroku z prodlení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 59 odvodňující směrnice o DPH zní takto:

„Římské státy by měly mít možnost, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat nebo nadále uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit výběr daně nebo zamezit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.“

4 Článek 2 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci římského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6 Článek 14 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

7 Článek 73 směrnice o DPH zní následovně:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

8 ?lánek 80 odst. 1 této sm?rnice zní:

„Za ú?elem zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem mohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení, aby p?i dodání zboží nebo poskytnutí služby osob?, s ní? má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organiza?ní vazby a vlastnické, ?lenské, finan?ní nebo právní vazby, jak je vymezují ?lenské státy, byla základem dan? obvyklá cena [v p?ípadech uvedených v tomto ustanovení].“

9 ?lánek 242 uvedené sm?rnice stanoví, že „[k]aždá osoba povinná k dani vede ú?etnictví dostate?n? podrobné k uplatn?ní dan? a kontrole jejího uplatn?ní správcem dan?.“

10 ?lánek 244 té?e sm?rnice stanoví, že „[k]aždá osoba povinná k dani zajistí, že jsou uchovány kopie faktur, které sama vystavila nebo které vystavil po?izovatel nebo p?íjemce nebo t?etí osoba jejím jménem a na její ú?et, a všechny faktury, které obdržela.“

11 ?lánek 250 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá p?iznání k dani z p?idané hodnoty, které obsahuje všechny údaje pot?ebné k výpo?tu splatné dan? a k provedení odpo?tu dan?, v?etn? celkové hodnoty pln?ní vztahujících se k této dani a odpo?tu a celkové hodnoty pln?ní osvobozených od dan?, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu dan?.“

12 ?lánek 273 první pododstavec této sm?rnice stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

Bulharské právo

13 Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z p?idané hodnoty, DV ?. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „zákon o DPH“) ve zn?ní použitelném na skutkový stav v?ci v p?vodním ?ízení v ?l. 3 odst. 1 stanoví, že osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

14 ?lánek 6 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že za „dodání zboží“ ve smyslu tohoto zákona se považuje p?evod vlastnického práva nebo jiného v?cného práva k tomuto zboží.

15 Podle ?l. 25 odst. 1 zákona o DPH se „uskute?n?ním zdanitelného pln?ní“ rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani ve smyslu uvedeného zákona, po?ízení uvnit? Spole?enství, jako? i dovoz zboží ve smyslu ?lánku 16 zákona o DPH.

16 Podle ?l. 26 odst. 1 zákona o DPH je základem dan? ve smyslu tohoto zákona ?ástka, z které je ?i není ú?tována DPH v závislosti na tom, zda je dodání p?edm?tem dan? ?i je od ní osvobozeno. Odstavec 2 tohoto ?lánku stanoví, že základ dan? se stanoví na základ? všech protipln?ní stanovených v bulharských leva (BGN) nebo stotinkách, za které po?izovatel nebo t?etí osoba zaplatili nebo mají zaplatit dodavateli p?i vypo?ádání dodání, p?i?em? odpo?et dan? se provádí podle zákona o DPH. Úroky a pokuty, které mají povahu náhrady škody, nejsou protipln?ním za dodání.

17 V souladu s ?l. 96 odst. 1 zákona o DPH, je každá osoba povinná k dani, která dosáhla zdanitelného obrátu minimálně ve výši 50 000 BGN (přibližně 5 000 eur) za období, které nepřesahuje dvanáct po sobě následujících měsíců před běžným měsícem, povinna podat žádost o registraci pro účely tohoto zákona ve lhůtě třinácti dnů po skončení daňového roku, v kterém dosáhla tohoto obrátu.

18 ?lánek 102 odst. 3 bod 1 zákona o DPH ve znění platném do 1. ledna 2012 stanoví, že pro účely určení daňových dluhů osoby, která je povinna podat žádost o registraci a která takto neučinila ve stanovené lhůtě, se má za to, že taková osoba je daňovým dlužníkem povinným odvést daň ze svých zdanitelných dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství, která uskutečnila v období od uplynutí lhůty, ve které měla být podána žádost o registraci, do dne žádné registrace provedené daňovým úřadem.

19 Podle ?lánku 122 odst. 1 Dana?no-osiguritelen procesualen kodex (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení), ze dne 1. ledna 2006 (DV ? 105, ze dne 29. prosince 2005, dále jen „zákon o D?“), může daňový úřad použít sazbu daně stanovenou příslušným zákonem na základ daně, který stanovil v souladu s odstavcem 2 tohoto ?lánku, přede vším pokud informace prokazují existenci zatajených výrobků nebo přímějí, v případě, že účetnictví není vedeno v souladu se zákonem za setovodsvoto (zákon o účetnictví), pokud účetnictví není předloženo nebo pokud předložené účetnictví neumožňuje stanovení základu daně, jakož i v případě, že byly dokumenty nutné k stanovení základu daně nebo výpočtu splatných příspěvků na sociální zabezpečení skartovány nepravdělně.

20 ?lánek 122 odst. 2 body 1, 4, 6, 8 a 16 zákona o D? stanoví, že daňový úřad vezme v úvahu za účelem stanovení základu daně všechny následující individuální okolnosti: druh a povaha skutečně vykonávané činnosti; účetní dokumenty a dokumenty obsahující rozhodné údaje; obchodní význam místa, kde je činnost vykonávána; hrubé výnosy/příjmy (obrat), a jiné důkazní materiály, které mohou sloužit ke stanovení základu daně.

21 Podle ?lánku 124 odst. 2 zákona o D? jsou v rámci řízení o opravném prostředku proti opravnému výměru vydanému poté, co se uskutečnila kontrola v souladu s ?lánkem 122 zákona o D?, skutková zjištění obsažená v tomto výměru považována za pravdivá, dokud nebude předložena důkaz o opaku, jestliže je prokázáno, že jsou splněny podmínky uvedené v ?l. 122 odst. 1 zákona o D?.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 Společnost MM je jednočlenná společnost založená Majou Vasilevou Marinovou, bulharskou státní příslušnicí, která je registrována jako podnikatel-fyzická osoba ve smyslu bulharského práva. Tato společnost vykonává maloobchodní činnost prodeje potravinářských a nepotravinářských výrobků konečným spotřebitelem v prodejně na území obce Trojan (Bulharsko).

23 U společnosti MM byla provedena daňová kontrola, na základě které vydala Nacionalna agencija po prichodite (Národní agentura pro veřejné příjmy, dále jen „bulharský správce daně“) dne 5. června 2014 dodatečný platební výměr na částku DPH ve výši 30 545,73 BGN (přibližně 15 618 eur) navýšenou o úroky ve výši 16 442,85 BGN (přibližně 8 407 eur).

24 Při této kontrole bulharský správce daně provedl šetření u obchodních partnerů společnosti MM, kteří byli registrováni pro účely DPH, a shledal, že některé z nich vystavili společnosti MM faktury, které se týkaly tabákových výrobků a potravinářských výrobků, které jí dodali. Tyto faktury byly zaevidovány v účetnictví jejich vystavitelů, ale nikoliv v účetnictví společnosti MM, která

neprovedla odpout DPH uvedené na zmíněných fakturách.

25 Bulharský správce daní měl za to, že společnost MM toto zboží skutečně obdržela, a domníval se vzhledem k chybějícímu zboží ve skladu této společnosti a k jeho povaze, že společnost MM toto zboží prodala v maloobchodním prodeji neurčitým třetím osobám ve zdaovacích obdobích, během nichž byly vystaveny uvedené faktury. Vzhledem k tomu, že je třeba konstatovat, že společnost MM neútovala o dodání zboží od dodavatele ani o jeho následném prodeji, dospěl bulharský správce daní k závěru, že tato společnost zatajila zmíněná dodání, jakož i příjmy z následného prodeje uvedeného zboží.

26 Kromě toho bulharský správce daní konstatoval, že v období od 1. května 2008 do 26. dubna 2010 nebyla společnost MM zahrnuta v registru osob povinných k DPH z důvodu, že její vykazovaný obrát nedosahoval prahové hodnoty 50 000 BGN (přibližně 25 000 eur) stanovené vnitrostátními právními předpisy, po jejímž dosažení je taková registrace povinná. Správce daní však měl na základě faktur vystavených dodavateli této společnosti rovněž za to, že v období od 1. května 2007 do 30. dubna 2008 byl skutečný obrát společnosti MM vyšší než uvedená prahová hodnota, a že společnost MM proto byla povinna požádat o zařazení do registru osob povinných k DPH ode dne 1. května 2008, aťkoli tak učinila až dne 26. dubna 2010.

27 Bulharský správce daní z toho důvodu domníval částku DPH a vydal dodatečný platební výměr dotčený ve věci v původním řízení. Správce daní stanovil základ daní pro předpokládaný maloobchodní prodej výrobků uvedených na fakturách vystavených obchodními partnery společnosti MM, jakož i základ daní pro prodeje skutečné společnosti MM v období od 1. května 2008 do 26. dubna 2010. Za účelem určení tohoto základu daní správce daní podle vnitrostátních právních předpisů navýšil ceny za dodání uvedené na zmíněných fakturách o obchodní marži stanovenou na základě cen zpravidla uplatňovaných společností MM pro odpovídající výrobky.

28 Společnost MM podala proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání k řediteli. Jelikož byl tento opravný prostředek rozhodnutím ze dne 15. srpna 2014 zamítnut, podala společnost MM proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru žalobu u Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud ve Velikém Tarnovu).

29 Společnost MM tvrdí, že stanovení základu daní *per analogiam* v řízení upraveném ve vnitrostátním právu dotčeném ve věci v původním řízení je neopodstatněné. V této souvislosti společnost MM uvádí, že skutečnost, že prodejní faktury za zboží byly zaúčtovány dodavateli, neznamená, že jí byly v nich uvedené výrobky skutečně dodány a že tato dodání zatajila. Neexistují totiž žádné důkazy o tom, že společnost MM uvedené zboží obdržela ani že jej následně prodala.

30 Podle ředitele lze podle vnitrostátní právní úpravy při neexistenci žádného újetnictví osoby povinné k dani předpokládat, že došlo k následnému dodání zboží třetím osobám, o kterém nebylo účtováno, a lze předpokládat i výdělčnou povahu tohoto dodání, jakož i určit datum skutečné zdanitelného plnění a základ daní.

31 Předkládající soud má za prokázané, že společnost MM, jednající jako osoba povinná k dani ve smyslu směrnice o DPH a vykonávající samostatnou hospodářskou činnost, skutečně obdržela zboží uvedené na fakturách vystavených dodavateli v průběhu zdaovacích období, ve kterých byly tyto faktury vystavovány, a měla tyto faktury k dispozici, avšak nezaúčtovala je ani je nepředložila bulharskému správci daní při daňové kontrole.

32 Předkládající soud se však domnívá, že obdržení tohoto zboží a nesrovnalost v újetnictví společnosti MM nutně neznamenají v situaci, kdy neexistují jiné objektivní skutečnosti, že toto

zboží bylo společností MM následně prodáno. Předkládající soud, který uvádí, že ustanovení zákona o DPH nevyžadují, aby byla prokázána existence zatajených příjmů pro každý z předpokládaných následných prodejů, a že základ daně vypočtený podle této právní úpravy neodpovídá protiplnění skutečně přijatému osobou povinnou k dani, konstatuje, že čl. 122 odst. 2 zákona o DPH stanoví jiná pravidla pro určení základu daně pro dodání, než jsou pravidla stanovená v člácích 73 až 80 uvedené směrnice.

33 Předkládající soud se proto táže, zda vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení je v rámci procesní autonomie členských států slučitelná se zásadami daňové neutrality a proporcionality, jakož i s článkem 9 odst. 1, čl. 14 odst. 2 a články 73, 80 a 273 této směrnice.

34 Za těchto okolností se Administrativen sad Veliko Tarnovo (správní soud ve Velikém Tarnově) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení čl. 273 odst. 2 písm. a), čl. 9 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na zásady daňové neutrality a proporcionality ve vzájemném spojení vykládána tak, že je dotčený členský stát oprávněn zacházet se skutečnou neexistencí zboží, které bylo osobou povinné k dani dodáno v rámci zdanitelných dodání, jako s následným zdanitelným dodáním téhož zboží totožnou osobou za úplatu, aniž je určen příjemce takového zboží, přičemž takovéto zacházení míří na daňové úniky při odvodech DPH?

2) Musí být ustanovení uvedená v otázce 1 vykládána vzhledem k zásadám daňové neutrality a proporcionality tak, že dotčený členský stát je oprávněn zacházet s nezaúčtováním daňových dokladů o zdanitelných dodáních obdržených osobou povinnou k dani způsobem uvedeným výše k naplňování takového cíle?

3) Musí být ustanovení článků 273, 73 a 80 směrnice o DPH vzhledem k zásadám rovného zacházení a proporcionality společně vykládána tak, že jsou členské státy oprávněny k tomu, aby na základě vnitrostátních právních předpisů, kterými se neprovádí unijní právo, stanovily základ daně pro dodání zboží uskutečněnou osobou povinnou k dani odchýlen od obecného pravidla uvedeného v článku 73 směrnice o DPH a od odchýlných pravidel výslovně stanovených v článku 80 uvedené směrnice, přičemž tato úprava se zaměřuje na daňové úniky při odvodech DPH a stanovení spolehlivého přibližného základu daně pro dotčená plnění?“

K předběžným otázkám

35 Úvodem je třeba připomenout, že článek 80 směrnice o DPH, na který předkládající soud odkazuje v jedné z položených otázek, není v projednávané věci relevantní, protože tento článek se týká stanovení základu daně pro plnění mezi osobami, mezi kterými existují vazby, což není případ plnění dotčených ve věci v povodním řízení.

36 Proto je třeba chápat předběžné otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, tak, že jejich podstatou je to, zda čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 9 odst. 1, čl. 14 odst. 1 a články 73 a 273 směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, podle které v případě absence zboží, které jí bylo dodáno, ve skladu osoby povinné k dani a neevdování příslušných daňových dokumentů v újetnictví této osoby povinné k dani může správce daně předpokládat, že uvedená osoba povinná k dani následně prodala toto zboží těmto osobám, a může podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje.

37 Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že předkládající soud má za

prokázané, že společnost MM skutečně obdržela zboží uvedené na fakturách vystavených dodavateli, že měla tyto faktury k dispozici, ale nezaútovala je ani je nepředložila bulharskému správci daní, že se toto zboží již nenacházelo ve skladu této společnosti při daňové kontrole a že tato společnost rovněž nezaútovala případně následně plnění týkající se tohoto zboží.

38 Vzhledem k těmto okolnostem je třeba připomenout, že článek 242 směrnice o DPH ukládá osobám povinným k této dani povinnost vést vhodné účetnictví, že článek 244 této směrnice podřizuje tyto osoby povinnosti uchovávat všechny faktury a článek 250 odst. 1 uvedené směrnice ukládá osobám povinným k dani povinnost podat přiznání k dani, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu částky splatné DPH.

39 Nevedení účetnictví, které by umožňovalo aplikaci DPH a její kontrolu správcem daní, a neevidování vystavených a zaplacených faktur může bránit správnému výběru této daní, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49, jakož i ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 56).

40 K zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům umožňuje čl. 273 první pododstavec směrnice o DPH členskými státy, aby ukládaly další povinnosti, které považují za nezbytné pro tyto účely, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

41 Soudní dvůr upřesnil, že z tohoto ustanovení, jakož i z článku 2 a čl. 250 odst. 1 uvedené směrnice a čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (rozsudek ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 25 a citovaná judikatura).

42 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že podvodné jednání osoby povinné k dani, jako je zatajení dodání a přijímání, nesmí bránit výběru DPH. S ohledem na článek 273 této směrnice, jakož i judikaturu citovanou v předchozím bodě tohoto rozsudku je totiž na příslušných vnitrostátních orgánech, aby nastolily stav, který by existoval, kdyby nedošlo k daňovému úniku.

43 Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že ustanovení článku 273 směrnice o DPH neuvádí nad meze jimi stanovené podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, a že členskými státy proto přiznávají prostor pro uvážení, co se týče prostředků k dosažení cíle připomenutých v bodě 41 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23, a ze dne 26. března 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 36).

44 Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům, však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (viz rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 37 a citovaná judikatura).

45 V projednávané věci z vyjádření ředitele a bulharské vlády vyplývá – s výhradou ověření, jež přísluší provést předkládajícímu soudu – že článek 122 zákona o DPH představuje prostředek boje proti daňovým únikům, jehož účelem je v případě zatajení dodání nebo přijímání, jakož i v případě nevedení nebo nepředložení účetnictví správci daní v souladu s vnitrostátní právní úpravou, zjištění daňových dluhů a stanovení základu daní, který se co nejvíce blíží skutečnému protiplnění obdrženému osobou povinnou k dani podle informací, kterými tento správce daní

disponuje, jako je druh a povaha skutečného vykonávané činnosti, dokumenty obsahující v rozhodné údaje, obchodní význam místa, kde je činnost vykonávána, dotčené výrobky a hrubé příjmy, jakož i jiné důkazní materiály, které jsou pro tento účel relevantní.

46 Je na vnitrostátním soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření dotčených ve věci v povodním řízení s požadavky uvedenými v bodě 44 tohoto rozsudku s ohledem na veškeré okolnosti věci v povodním řízení. Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36 a citovaná judikatura).

47 Pokud jde o první z těchto požadavků, které vyplývají ze zásady proporcionality, je třeba poukázat na to, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že opatření dotčená ve věci v povodním řízení jdou nad rámce toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů.

48 Podle všeho je cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v povodním řízení stanovení základu daně, který se co nejvíce blíží skutečnému protiplnění obdržení osobou povinnou k dani v případech, kdy není možné shromáždit objektivní údaje o datech zdanitelných plnění, o příjemcích těchto plnění, jakož i o zdanitelných příjmech osoby povinné k dani kvůli podvodnému jednání této osoby, a zejména kvůli nesplnění její povinnosti vést odpovídající účetnictví, přičemž umožňuje příslušným vnitrostátním orgánům rekonstruovat stav podle informací, kterými disponuje s přihlédnutím ke všem individuálním okolnostem.

49 Pokud jde o zásadu daňové neutrality, kterou unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (viz rozsudky ze dne 29. října 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41, a ze dne 5. března 2015, *Komise v. Lucembursko*, C-502/13, EU:C:2015:143, bod 50), je třeba konstatovat, že osoby povinné k dani, které se dopustily daňového úniku spočívajícího zejména v zatajení zdanitelných plnění a příslušných příjmů, se nenacházejí v situaci srovnatelné se situací osob povinných k dani, které dodržují povinnosti v oblasti účetnictví, daňového přiznání a platby DPH. Této zásady se proto nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně účastnila takového úniku a ohrozila fungování společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 48, jakož i ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 58).

50 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 2 odst. 1 písm. a), čl. 9 odst. 1, čl. 14 odst. 1 a články 73 a 273 směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, podle které v případě absence zboží, které jí bylo dodáno, ve skladu osoby povinné k dani a neevidování příslušných daňových dokumentů v účetnictví této osoby povinné k dani může správce daně předpokládat, že uvedená osoba povinná k dani následně prodala toto zboží třetím osobám, a může podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje. Předkládajícímu soudu však přísluší ověřit, že ustanovení této vnitrostátní právní úpravy nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. a), Článek 9 odst. 1, Článek 14 odst. 1 a články 73 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v povodním řízení, podle které v případě absence zboží, které jí bylo dodáno, ve skladu osoby povinné k dani a neevidování příslušných daňových dokumentů v úctnictví této osoby povinné k dani může správce daně předpokládat, že uvedená osoba povinná k dani následně prodala toto zboží třetím osobám, a může podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje. Předkládajícímu soudu však přísluší ověřit, že ustanovení této vnitrostátní právní úpravy nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.