

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 5. októbra 2016 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 2 ods. 1 písm. a) – ?lánok 9 ods. 1 – ?lánok 14 ods. 1 – ?lánky 73, 80 a 273 – Zásady dažovej neutrality a proporcionality – Dažový podvod – Nezrovnalosti v ú?tovníctve – Zatajenie dodaní a príjmov – Ur?enie základu dane“

Vo veci C?576/15,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen s?d Veliko T?rnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko) z 28. októbra 2015 a doružený Súdnemu dvoru 9. novembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

??ja ??rinova ET

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danažnožosiguritelna praktika“ Veliko T?rnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsednížka siedmej komory C. Toader, sudcovia A. Rosas a E. Jaraši?nas (spravodajca),

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasž konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- Direktor na Direkcija „Obžalvane i danažnožosiguritelna praktika“ Veliko T?rnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: A. Manov, splnomocnený zástupca,
- bulharská vláda, v zastúpení: D. Drambozova a E. Petranova, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a S. Petrova, splnomocnené zástupkyne,

so zretežom na rozhodnutie prijaté po vypožutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 2 ods. 1 písm. a), ?lánku 9 ods. 1 a ?lánku 14 ods. 1, ako aj ?láňkov 73, 80 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28.

novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi podnikom Maja Marinova ET (ďalej len „MM“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no?osiguritelna praktika“ Veliko Tŕnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? Riadite?stva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutí“ Veliko Tarnovo pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „direktor“) vo veci opravného da?ového výmeru obsahujúceho výzvu na zaplatenie dane z pridanej hodnoty (DPH) a úrokov z omeškania.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 59 smernice o DPH znie:

„S cie?om zjednoduši? výber daní alebo predchádza? určitým formám da?ových únikov alebo vyhýbaniu sa dani [da?ových podvodov alebo únikov – *neoficiálny preklad*], ?lenské štáty by mali mať možnosť v rámci určitých obmedzení a za určitých podmienok zavies? osobitné opatrenia odchy?ujúce sa od tejto smernice alebo pokračovať v ich uplatňovaní.“

4 ?lánok 2 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území ?lenského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

5 Podľa ?lánku 9 ods. 1 tejto smernice:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú ?innos?, odhliadnuc od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti.

„Ekonomická ?innosť‘ je každá ?innosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ?ažobných a po?nohospodárskych ?inností a ?inností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou ?innosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na ú?ely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

6 ?lánok 14 ods. 1 tej istej smernice uvádza:

„Dodanie tovaru‘ je prevod práva naklada? s hmotným majetkom ako majiteľ.“

7 ?lánok 73 smernice o DPH znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v ?lánoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, ?o tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získa? dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberate?a alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8 Podľa ?lánku 80 ods. 1 tejto smernice:

„S cie?om zabráni? da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani [da?ovým podvodom alebo únikom – *neoficiálny preklad*] môžu ?lenské štáty v nasledujúcich prípadoch prija? opatrenia, že pokia?

ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých sú?as?ou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, ?lenské, finan?né alebo právne prepojenia, ako sú definované daným ?lenským štátom, základom dane bude [v prípadoch uvedených v tomto ustanovení] trhov? hodnota na vo?nom trhu.

9 ?lánok 242 rovnakej smernice stanovuje, že „každ? zdanite?ná osoba musí vies? dostato?ne podrobné ú?tovníctvo, aby sa mohla uplatni? DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveri?“.

10 Pod?a ?lánku 244 smernice o DPH „každ? zdanite?ná osoba zabezpe?í uchovávanie kópií faktúr, ktoré vyhotovila alebo ktoré vyhotovil odberate?, alebo ktoré boli vyhotovené v jej mene a na jej ú?et tre?ou stranou, ako aj všetkých faktúr, ktoré prijala“.

11 ?lánok 250 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Každ? zdanite?ná osoba musí poda? da?ové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpo?et výšky da?ovej povinnosti vrátane výšky odpo?ítate?nej dane a, pokia? je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vz?ahujúcich sa na túto da?ovú povinnos? a na túto odpo?ítate?nú da?, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

12 ?lánok 273 prvý odsek tej istej smernice stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdanite?nými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Bulharské právo

13 Zakon za dan?k varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006, ?alej len „ZDDS“) vo svojom znení, ktoré sa uplat?uje na skutkový stav vo veci samej, stanovuje v § 3 ods. 1, že zdanite?nou osobou je ten, kto nezávisle vykonáva hospodársku ?innos? v akejko?vek forme bez oh?adu na ciele alebo výsledky tejto ?innosti.

14 § 6 ods. 1 ZDDS stanovuje, že „dodaním tovaru“ v zmysle tohto zákona je prevod vlastníckeho práva alebo iného vecného práva k tovaru.

15 Pod?a § 25 ods. 1 ZDDS je „zdanite?nou udalos?ou“ v zmysle tohto zákona dodanie tovaru alebo poskytnutie služby zdanite?nou osobou v zmysle uvedeného zákona, nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva, ako aj dovoz tovaru v zmysle § 16 ZDDS.

16 Pod?a § 26 ods. 1 ZDDS je základom dane v zmysle tohto zákona suma, z ktorej sa ú?tuje alebo neú?tuje DPH pod?a toho, či dodanie podlieha dani, alebo je oslobodené od dane. Odsek 2 tohto paragrafu stanovuje, že základ dane sa ur?uje na základe celej protihodnoty v bulharských levoch (BGN) alebo centoch, po odpo?ítaní dane splatnej v zmysle ZDDS, ktorá bola zaplatená alebo zostáva splatná dodávate?ovi nadobúdate?om alebo tre?ou osobou na vyrovnanie dodania. Protihodnotou za dodanie nie sú úroky alebo penále, ktoré majú povahu náhrady škody.

17 Pod?a § 96 ods. 1 ZDDS každ? zdanite?ná osoba, ktorá dosiahla zdanite?ný obrat vo výške aspo? 50 000 BGN (približne 25 000 eur) v období nepresahujúcom dvanás? po sebe nasledujúcich mesiacov predchádzajúcich práve prebiehajúcemu mesiacu, je povinná poda?

žiadosti o registráciu na účely tohto zákona v lehote štrnástich dní po skončení účtovného obdobia, v ktorom dosiahla tento obrat.

18 § 102 ods. 3 bod 1 ZDDS v znení platnom a účinnom do 1. januára 2012 stanovoval, že na určenie daňového dlhu osoby, ktorá bola povinná podať žiadosti o registráciu, ale neurobila tak v stanovenej lehote, sa usudzuje, že táto osoba dlhuje daň zo zdaniteľného dodania a nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočnila v období od uplynutia lehoty, v ktorej mala byť podaná žiadosti o registráciu, do dňa skutočnej registrácie oddelením príjmov.

19 Podľa § 122 ods. 1 Daňovo-osiguriteľný procesualen kodex (daňového poriadku a poriadku sociálneho zabezpečenia) z 1. januára 2006 (DV č. 105 z 29. decembra 2005, ďalej len „DOPK“), oddelenie príjmov môže uplatniť sadzbu dane stanovenú príslušným zákonom na základ dane, ktorý určila v súlade s odsekom 2 tohto paragrafu, najmä pokiaľ dôkazy preukazujú existenciu zamlčaných výťažkov alebo príjmov, ak účtovníctvo nie je v súlade so zakonom za sčítavodsvoto (zákon o účtovníctve), účtovníctvo sa nepredložilo alebo neumožňuje určiť základ dane, alebo ak dokumenty nevyhnutné na určenie základu dane alebo výpočet splatných odvodov sociálneho zabezpečenia boli neoprávnene zničené.

20 § 122 ods. 2 body 1, 4, 6, 8 a 16 DOPK stanovujú, že oddelenie príjmov pri určení základu dane zohľadňuje všetky tieto individuálne okolnosti: druh a povaha skutočne vykonávanej činnosti; úradné dokumenty a dokumenty obsahujúce dôveryhodné údaje; obchodný význam miesta výkonu činnosti; tovary/hrubé príjmy (obrat) a ostatné dôkazy, ktoré môžu slúžiť na určenie základu dane.

21 Podľa § 124 ods. 2 DOPK v rámci konania o opravnom prostriedku proti opravnému daňovému výmeru vydanému po uskutočnení kontroly v zmysle § 122 DOPK sa skutkové zistenia uvedené v tomto výmere považujú za presné, až kým sa nepreukáže opak, pokiaľ sa konštatuje, že sú splnené podmienky uvedené v § 122 ods. 1 DOPK.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 MM je podnikom fyzickej osoby, ktorého vlastníkom je Maja Vasileva Marinova, bulharská štátna príslušníčka zapísaná ako samostatne zárobkovo činná osoba v zmysle bulharského práva. Tento podnik vykonáva činnosť maloobchodného predaja potravinárskych a nepotravinárskych výrobkov konečným spotrebiteľom v predajni nachádzajúcej sa na území obce Trojan (Bulharsko).

23 Nacionalnata agencija po prichodite (Národná agentúra pre verejné príjmy, ďalej len „bulharská finančná správa“) uskutočnila u MM daňovú kontrolu, po ktorej skončení vydala 5. júna 2014 platobný výmer na DPH na sumu 30 545,73 BGN (približne 15 618 eur) zvýšenú o úroky vo výške 16 442,85 BGN (približne 8 407 eur).

24 Bulharská finančná správa pri tejto kontrole na základe preverení u obchodných partnerov MM, ktorí boli registrovaní na účely DPH, zistila, že viacerí z nich jej vystavili faktúry týkajúce sa tabakových a potravinárskych výrobkov, ktoré jej dodali. Tieto faktúry boli zaznamenané v účtovníctve vystaviteľov, ale nie v účtovníctve MM, ktorá neodviedla DPH uvedenú v týchto faktúrach.

25 Bulharská finančná správa usúdila, že MM skutočne prijala tento tovar, a predpokladala, že vzhľadom na jeho neprítomnosť v skladoch tohto podniku a jeho povahu ho MM predala neurčeným tretím osobám maloobchodným spôsobom počas účtovných období, v ktorých boli vystavené tieto faktúry. Na základe zistenia, že MM nezaúčtovala ani dodanie tohto tovaru dodávateľmi, ani jeho neskorší predaj, bulharská finančná správa dospela k záveru, že tento

podnik zamlžal tieto dodávky a príjmy súvisiace s ňalším predajom uvedeného tovaru.

26 Bulharská finančná správa okrem toho konštatovala, že v období od 1. mája 2008 do 26. apríla 2010 MM nebola zaregistrovaná v zozname zdaniteľných osôb na účely DPH, keďže jej deklarovaný obrat nedosiahol hranicu 50 000 BGN (približne 25 000 eur) stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, od ktorého je takáto registrácia povinná. Táto správa sa však na základe faktúr vystavených dodávateľmi tohto podniku domnievala, že v období od 1. mája 2007 do 30. apríla 2008 bol skutočný obrat MM vyšší ako uvedená hranica a v dôsledku toho bola MM povinná požiadať o zapísanie do zoznamu zdaniteľných osôb na účely DPH od 1. mája 2008, pričom tak urobila až 26. apríla 2010.

27 V dôsledku toho bulharská finančná správa vyžislila DPH a vydala daňový výmer, o ktorý ide vo veci samej. Uržila základ dane z predpokladaného maloobchodného predaja tovaru uvedeného vo faktúrach vystavených obchodnými partnermi MM, ako aj základ dane z predaja uskutoňneného MM v období od 1. mája 2008 do 26. apríla 2010. Pri uržení tohto základu dane v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou pripožítala k cenám pri dodaní uvedeným v týchto faktúrach maržu urženú podľa cien, ktoré MM zvyžajne uplatžovala na príslušné tovary.

28 MM podala proti tomuto výmeru správny opravný prostriedok direktorovi. Kežže tento opravný prostriedok bol zamietnutý rozhodnutím z 15. augusta 2014, podala proti uvedenému výmeru žalobu na Administrativen sžd Veliko Tŕnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko).

29 MM tvrdí, že „analogické“ urženie základu dane postupom upraveným vo vnútroštátnom práve, o ktoré ide vo veci samej, je nedôvodné. V tejto súvislosti uvádza, že skutožnosť, že dodávatelia zažžtovali faktúry pri predaji tovaru, neznamená, že jej bol skutožne v nich uvedený tovar dodaný a že zamlžala tieto dodávky. Údajne totiž neexistovali dôkazy, že MM prijala tento tovar, ani že ho žalej predala.

30 Podža názoru direktora neexistencia riadneho úžtovníctva zdaniteľnej osoby v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy umožžuje predpokladať neskoršie dodanie nezažžtovaného tovaru tretím osobám a odplatnosť tohto dodania, ako aj uržiť dátum zdaniteľného plnenia a základ dane.

31 Vnútroštátny súd považuje za preukázané, že MM konajúca ako zdaniteľná osoba v zmysle smernice o DPH a vykonávajúca samostatnú zárobkovú žinnosť skutožne prijala tovar uvedený vo faktúrach vystavených dodávateľmi počas úžtovných období, v ktorých boli tieto faktúry vystavené, a že mala tieto faktúry, ale ich nezažžtovala ani nepredložila bulharskej finančnej správe pri dažovej kontrole.

32 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že prevzatie tohto tovaru a nezrovnalosti v úžtovníctve MM pri neexistencii žalších objektívnych dôkazov nevyhnutne neznamenajú, že MM následne predala tento tovar. Uviedol, že ustanovenia DOPK nevyžžadujú preukázanie existencie zamlžaných príjmov v súvislosti s každým jedným predpokladaným následným predajom a že základ dane vypožítaný na základe tejto právnej úpravy nevyhnutne neodráža protihodnotu skutožne prijatú zdaniteľnou osobou, pričom konštatoval, že § 122 ods. 2 DOPK stanovuje pravidlá urženia základu dane pri inom dodaní, než je dodanie upravené v žláňkoch 73 až 80 uvedenej smernice.

33 Vnútroštátny súd sa preto pýta, ži vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej je v rámci procesnej autonómie žlenských štátov zlužiteľná so zásadami dažovej neutrality a proporcionality, ako aj s žláňkom 9 ods. 1, žláňkom 14 ods. 1 a žláňkami 73, 80 a 273 rovnakej smernice.

34 Za týchto podmienok sa Administratíven súd Veliko Tŕnovo (Správny súd Veliko Tarnovo) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 273, článok 2 ods. 1 písm. a), článok 9 ods. 1 a článok 14 ods. 1 smernice [o DPH] s ohľadom na zásady daňovej neutrality a proporcionality vykladať tak, že členský štát musí byť oprávnený zaobchádzať so skutočnou neexistenciou tovaru, ktorý bol zdaniteľnej osobe odovzdaný v rámci zdaniteľných dodaní, ako s ďalším odplatným dodaním toho istého tovaru rovnakou osobou za protihodnotu bez toho, aby bol známy jeho príjemca, keď je účelom uvedeného predchádzanie podvodom s DPH?

2. Majú sa ustanovenia uvedené v prvej otázke s ohľadom na zásady daňovej neutrality a proporcionality vykladať tak, že členský štát musí byť oprávnený zaobchádzať vyššie opísaným spôsobom s chýbajúcim zaúčtovaním daňovo relevantných dokladov o získaných zdaniteľných dodaniach zo strany zdaniteľnej osoby, keď to slúži na ten istý účel?

3. Majú sa články 273, 73 a 80 smernice [o DPH] s ohľadom na zásady rovnosti zaobchádzania a proporcionality vykladať tak, že členské štáty musia byť oprávnené na to, aby na základe vnútroštátnych predpisov, ktoré neslúžia na prebratie smernice o DPH, určili základ dane pri dodaní tovaru, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba, a to odchyľne od všeobecných pravidiel stanovených v článku 73 smernice o DPH a od úpravy výnimiek výslovne uvedených v článku 80 tejto smernice, keď účelom tejto úpravy je na jednej strane predchádzanie podvodom s DPH a na druhej strane stanovenie čo možno najspoľahlivejšieho základu dane pre príslušné plnenia?“

O prejudiciálnych otázkach

35 Najprv je potrebné uviesť, že článok 80 smernice o DPH, na ktorý vnútroštátny súd odkazuje v jednej z položených otázok, nie je v prejednávanej veci relevantný, keďže tento článok sa vzťahuje na určenie základu dane pri plneniach medzi prepojenými osobami, pričom vo veci samej nejde o takéto plnenia.

36 V dôsledku toho je potrebné usudzovať, že svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 ods. 1 písm. a), článok 9 ods. 1, článok 14 ods. 1 a články 73 a 273 smernice o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej v prípade, ak v sklade zdaniteľnej osoby chýba tovar, ktorý jej bol dodaný, a v účtovníctve tejto zdaniteľnej osoby nie sú zaúčtované s tým súvisiace finančné dokumenty, finančná správa môže predpokladať, že uvedená zdaniteľná osoba ďalej predala tento tovar tretím osobám, a určiť základ dane z predaja uvedeného tovaru podľa dôkazov, ktoré má k dispozícii, na základe pravidiel, ktoré táto smernica neupravuje.

37 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd považuje za preukázané, že MM skutočne prijala tovar uvedený vo faktúrach vystavených jej dodávateľmi, že mala uvedené faktúry, ale ich nezaúčtovala ani nepredložila bulharskej finančnej správe, že tento tovar sa v rámci daňovej kontroly už nenachádzal v sklade jej podniku a že MM nezaúčtovala ani neskoršie transakcie týkajúce sa tohto tovaru.

38 Vzhľadom na tieto okolnosti je potrebné pripomenúť, že článok 242 smernice o DPH ukladá zdaniteľným osobám podliehajúcim tejto dani povinnosť primeraného vedenia účtovníctva, že článok 244 tejto smernice im ukladá povinnosť uchovávania všetkých faktúr a že článok 250 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje zdaniteľným osobám povinnosť predložiť daňové priznanie, v ktorom sú uvedené všetky údaje potrebné na zistenie sumy splatnej DPH.

39 Chýbajúce vedenie účtovníctva, ktoré by umožnilo uplatnenie DPH a jeho kontrolu zo strany finančnej správy, a nezaúčtovanie vystavených a zaplatených faktúr môžu zamedziť správnemu výberu tejto dane a v dôsledku toho narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH. Právo Únie preto nebráni členským štátom, aby takéto neplnenie povinností považovali za daňový podvod (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 48 a 49, ako aj z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 56).

40 Na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zamedzenie podvodom článok 273 prvý odsek smernice o DPH umožňuje členským štátom uložiť iné povinnosti, než sú povinnosti stanovené touto smernicou, ktoré v tejto súvislosti považujú za potrebné, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hranice.

41 Súdny dvor spresnil, že z tohto ustanovenia, ako aj z článku 2 a článku 250 ods. 1 uvedenej smernice a článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že každý členský štát má povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že DPH splatná na jeho území bude vyberaná v plnej výške, a aby bojoval proti podvodom (rozsudok z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 25 a citovaná judikatúra).

42 V tejto súvislosti je dôležité zdôrazniť, že podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ako je zamlžanie dodávok a príjmov, nemôže byť prekážkou výberu DPH. Vzhľadom na článok 273 rovnakej smernice, ako aj judikatúru uvedenú v predchádzajúcom bode tohto rozsudku totiž príslušným vnútroštátnym inštitúciám prislúcha, aby nastolili situáciu, aká by existovala, ak by nedošlo k daňovému podvodu.

43 Súdny dvor navyše rozhodol, že ustanovenia článku 273 smernice o DPH okrem hraníc, ktoré stanovujú, nespresujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu členské štáty stanoviť, a že im teda priznávajú voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie cieľov uvedených v bode 41 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23, a z 26. marca 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 36).

44 Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa uvedeného článku 273 s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať podvodom, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (pozri rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, bod 37 a citovanú judikatúru).

45 V prejednávanej veci z pripomienok direktora aj bulharskej vlády vyplýva, že s výhradou overení, ktoré má uskutočniť vnútroštátny súd, § 122 DOPK predstavuje prostriedok boja proti podvodom, ktorého cieľom je v prípade zamlžania dodávok alebo príjmov, ako aj v prípade chýbajúceho účtovníctva v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy alebo jeho nepredloženia finančnej správy zistiť daňový dlh a určiť základ dane čo najbližšie protihodnote skutočne prijatej zdaniteľnou osobou, a to podľa dôkazov, ktorými disponuje táto správa, ako sú druh a povaha

skutočne vykonávané činnosti, dokumenty obsahujúce dôveryhodné údaje, obchodný význam alebo miesto výkonu činnosti, dotknutý tovar a hrubé príjmy, ako aj ostatné relevantné okolnosti v tejto súvislosti.

46 Vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdenie zlučiteľnosti vnútroštátnych opatrení, o ktoré ide vo veci samej, s požiadavkami uvedenými v bode 44 tohto rozsudku vzhľadom na všetky okolnosti veci samej. Súdny dvor mu pritom môže poskytnúť všetky užitočné informácie na vyriešenie sporu, ktorý mu bol predložený (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36 a citovaný judikatúru).

47 Pokiaľ ide na jednej strane o prvú z týchto požiadaviek vyplývajúcu zo zásady proporcionality, je potrebné uviesť, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že opatrenia, o ktoré ide vo veci samej, idú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

48 Je totiž zrejmé, že cieľom vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej je určenie základu dane čo najbližšie protihodnote skutočne prijatej zdaniteľnou osobou v prípadoch, ak nie je možné zhromaždiť objektívne informácie o dátumoch zdaniteľných transakcií, ich príjemcoch, ako aj zdaniteľných príjmoch zdaniteľnej osoby z dôvodu jej podvodného správania a najmä vzhľadom na jej nesplnenie povinnosti vedenia riadneho účtovníctva, čím sa má príslušným vnútroštátnym inštitúciám umožniť zistenie situácie podľa informácií, ktoré majú k dispozícii, vzhľadom na všetky individuálne okolnosti.

49 Pokiaľ ide na druhej strane o zásadu neutrality, ktorá je v oblasti DPH vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania zo strany normotvorcu Únie (pozri rozsudky z 29. októbra 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41, a z 5. marca 2015, *Komisija/Luxembursko*, C-502/13, EU:C:2015:143, bod 50), je potrebné konštatovať, že zdaniteľné osoby, ktoré sa dopustili daňového podvodu spočívajúceho najmä v zamlžaní zdaniteľných transakcií a s nimi súvisiacich príjmov, sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou zdaniteľných osôb, ktoré si plnia svoje povinnosti v oblasti účtovníctva, priznania a platenia DPH. Tejto zásady sa preto nemôže platne dovolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa úmyselne podieľala na takomto podvode a ohrozila tak fungovanie spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i.*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 48, ako aj z 28. júla 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 58).

50 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. a), článok 9 ods. 1, článok 14 ods. 1 a články 73 a 273 smernice o DPH, ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej v prípade, ak v sklade zdaniteľnej osoby chýba tovar, ktorý jej bol dodaný, a v účtovníctve tejto zdaniteľnej osoby nie sú zaúčtované s tým súvisiace finančné dokumenty, finančná správa môže predpokladať, že uvedená zdaniteľná osoba ďalej predala tento tovar tretím osobám, a určiť základ dane z predaja uvedeného tovaru podľa dôkazov, ktoré má k dispozícii, na základe pravidiel, ktoré táto smernica neupravuje. Vnútroštátnemu súdu však prislúcha, aby preveril, či ustanovenia tejto vnútroštátnej právnej úpravy nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zamedzenie podvodom.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s

predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. a), článok 9 ods. 1, článok 14 ods. 1 a články 73 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej v prípade, ak v sklade zdaniteľnej osoby chýba tovar, ktorý jej bol dodaný, a v účtovníctve tejto zdaniteľnej osoby nie sú zaúčtované s tým súvisiace finančné dokumenty, finančná správa môže predpokladať, že uvedená zdaniteľná osoba ďalej predala tento tovar tretím osobám, a určiť základ dane z predaja uvedeného tovaru podľa dôkazov, ktoré má k dispozícii, na základe pravidiel, ktoré táto smernica neupravuje. Vnútroštátnemu súdu však prislúcha, aby preveril, či ustanovenia tejto vnútroštátnej právnej úpravy nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu dane z pridanej hodnoty a zamedzenie podvodom.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.