



Sbírka soudních rozhodnutí

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 účetnictví — 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 Velikom Tarnově, Bulharsko) ze dne 28. října 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 9. listopadu 2015, v řízení

Maja Marinova ET

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, A. Rosas a E. Jarašiūnas (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 danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite A. Manovem, jako zmocněncem,
- za bulharskou vládu D. Drambozovou a E. Petranovou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a S. Petrovou, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: bulharština.

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 danačno-osiguritelna prakatika“ – Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite (ředitel ředitelství „Úsek žalob a daňové praxe a sociálního zabezpečení“ ve Velikom 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 úroků z prodlení.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Bod 59 odůvodnění směrnice o DPH zní takto:

„Členské 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:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského 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 výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, 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 téže 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 člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplateb, 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 Článek 80 odst. 1 této směrnice zní:

„Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena [v případech uvedených v tomto ustanovení].“

9 Článek 242 uvedené směrnice stanoví, že „[k]aždá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně.“

10 Článek 244 téže směrnice stanoví, že „[k]aždá osoba povinná k dani zajistí, že jsou uchovány kopie faktur, které sama vystavila nebo které vystavil pořizovatel nebo příjemce nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet, a všechny faktury, které obdržela.“

11 Článek 250 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

12 Článek 273 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

Bulharské právo

13 Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „zákon o DPH“) ve znění použitelném na skutkový stav věci v původním řízení v čl. 3 odst. 1 stanoví, že 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.

14 Článek 6 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že za „dodání zboží“ ve smyslu tohoto zákona se považuje převod vlastnického práva nebo jiného věcného práva k tomuto zboží.

15 Podle čl. 25 odst. 1 zákona o DPH se „uskutečněním zdanitelného plnění“ rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani ve smyslu uvedeného zákona, pořízení uvnitř Společenství, jakož i dovoz zboží ve smyslu článku 16 zákona o DPH.

16 Podle čl. 26 odst. 1 zákona o DPH je základem daně ve smyslu tohoto zákona částka, z které je či není účtována DPH v závislosti na tom, zda je dodání předmětem daně či je od ní osvobozeno. Odstavec 2 tohoto článku stanoví, že základ daně se stanoví na základě všech protiplnění stanovených v bulharských leva (BGN) nebo stotinkách, za které pořizovatel nebo třetí osoba zaplatili nebo mají zaplatit dodavateli při vypořádání dodání, přičemž odpočet daně se provádí podle zákona o DPH. Úroky a pokuty, které mají povahu náhrady škody, nejsou protiplněním za dodání.

- 17 V souladu s čl. 96 odst. 1 zákona o DPH, je každá osoba povinná k dani, která dosáhla zdanitelného obratu 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 čtrnácti dnů po skončení daňového roku, v kterém dosáhla tohoto obratu.
- 18 Článek 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 řádné registrace provedené daňovým úřadem.
- 19 Podle článku 122 odst. 1 Danačno-osiguriteln procesualen kodex (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení), ze dne 1. ledna 2006 (DV č. 105, ze dne 29. prosince 2005, dále jen „zákon o DŘ“), může daňový úřad použít sazbu daně stanovenou příslušným zákonem na základ daně, který stanovil v souladu s odstavcem 2 tohoto článku, především pokud informace prokazují existenci zatajených výrobků nebo příjmů, v případě, že účetnictví není vedeno v souladu se zákonem o sčítavodsvoto (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 Článek 122 odst. 2 body 1, 4, 6, 8 a 16 zákona o DŘ stanoví, že daňový úřad vezme v úvahu za účelem stanovení základu daně všechny následující individuální okolnosti: druh a povaha skutečně vykonávané činnosti; úřední dokumenty a dokumenty obsahující věrohodné 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 článku 124 odst. 2 zákona o DŘ jsou v rámci řízení o opravném prostředku proti opravnému výměru vydanému poté, co se uskutečnila kontrola v souladu s článkem 122 zákona o DŘ, skutková zjištění obsažená v tomto výměru považována za pravdivá, dokud nebude předložen důkaz o opaku, jestliže je prokázáno, že jsou splněny podmínky uvedené v čl. 122 odst. 1 zákona o DŘ.

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 spotřebitelům 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 někteří 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 odpočet DPH uvedené na zmíněných fakturách.
- 25 Bulharský správce daně 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 zdaňovacích obdobích, během

nichž byly vystaveny uvedené faktury. Vzhledem k tomu, že je třeba konstatovat, že společnost MM neúčtovala o dodání zboží od dodavatelů ani o jeho následném prodeji, dospěl bulharský správce daně k závěru, že tato společnost zatajila zmíněná dodání, jakož i příjmy z následného prodeje uvedeného zboží.

- 26 Kromě toho bulharský správce daně 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 obrat nedosahoval prahové hodnoty 50 000 BGN (přibližně 25 000 eur) stanovené vnitrostátními právními předpisy, po jejímž dosažení je taková registrace povinná. Správce daně 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 obrat 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, ačkoli tak učinila až dne 26. dubna 2010.
- 27 Bulharský správce daně z toho důvodu doměřil částku DPH a vydal dodatečný platební výměr dotčený ve věci v původním řízení. Správce daně stanovil základ daně pro předpokládaný maloobchodní prodej výrobků uvedených na fakturách vystavených obchodními partnery společnosti MM, jakož i základ daně pro prodeje uskutečněné společností MM v období od 1. května 2008 do 26. dubna 2010. Za účelem určení tohoto základu daně správce daně 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 Velikom Tarnovu).
- 29 Společnost MM tvrdí, že stanovení základu daně *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 řádného účetnictví osoby povinné k dani předpokládat, že došlo k následnému dodání zboží třetím osobám, o kterém nebylo účtováno, a lze předpokládat i výdělečnou povahu tohoto dodání, jakož i určit datum uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně.
- 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 zdaňovacích období, ve kterých byly tyto faktury vystavovány, a měla tyto faktury k dispozici, avšak nezaúčtovala je ani je nepředložila bulharskému správci daně při daňové kontrole.
- 32 Předkládající soud se však domnívá, že obdržení tohoto zboží a nesrovnalost v účetnictví 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 DŘ 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 DŘ 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 původním 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 Velikom 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 osobě 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 obdržných 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 uskutečněná osobou povinnou k dani odchylně od obecného pravidla uvedeného v článku 73 směrnice o DPH a od odchylných 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 původním 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 původním 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.
- 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 nezaúčtovala je ani je nepředložila bulharskému správci daně, že se toto zboží již nenacházelo ve skladu této společnosti při daňové kontrole a že tato společnost rovněž nezaúčtovala případná následná 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 daně, a neevidování vystavených a zaplacených faktur může bránit správnému výběru této daně, 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 příjmů, 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 neuvádějí 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 cílů 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 daně a předcházení daňovým únikům, však nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí 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 DŘ představuje prostředek boje proti daňovým únikům, jehož účelem je v případě zatajení dodání nebo příjmů, jakož i v případě nevedení nebo nepředložení účetnictví správci daně v souladu s vnitrostátní právní úpravou, zjištění daňových dluhů a stanovení základu daně, který se co nejvíce blíží skutečnému protiplnění obdržení osobou povinnou k dani podle informací, kterými tento správce daně disponuje, jako je druh a povaha skutečně vykonávané činnosti, dokumenty obsahující věrohodné 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 původním řízení s požadavky uvedenými v bodě 44 tohoto rozsudku s ohledem na veškeré okolnosti věci v původním 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 původním řízení jdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů.
- 48 Podle všeho je cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení stanovení základu daně, který se co nejvíce blíží skutečnému protiplnění obdrženému 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 původním 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 nejdu 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 původního 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 původním 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.

Podpisy.