

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. novembra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 273 – Vyruenie dane – Stanovenie dažového základu prostredníctvom metódy indukcie – Právo na odpožitie DPH – Domnienka –Zásady neutrality a proporcionality – Vnútroštátny zákon, ktorý stanovuje výpočet DPH na základe predpokladaného obratu“

Vo veci C?648/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný dažový súd Reggio Calabria, Taliansko) z 3. mája 2016 a doružený Súdnemu dvoru 16. decembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Fortunata Silvia Fontana

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (spravodajca) a C. Vajda,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: V. Giacobbo?Peyronnel, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 18. januára 2018,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupky?a, za právnej pomoci R. Guizzi, avvocato dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: F. Tomat a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. marca 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 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, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pani Fortunatou Silviou Fontanovou a Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (Daňový úrad – riaditeľstvo provincie Reggio Calabria, Taliansko) (ďalej len „daňová správa“) vo veci daňového výmeru týkajúceho sa nedoplatku na dani z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenie 59 smernice o DPH znie:

„S cieľom zjednotiť výber daní alebo predchádzať určitým formám daňových únikov alebo vyhýbaniu sa dani, členské štáty by mali mať možnosť v rámci určitých obmedzení a za určitých podmienok zaviesť osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice alebo pokračovať v ich uplatňovaní.“

4 Článok 2 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:
 - i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;
 - ii) v prípade nových dopravných prostriedkov, zdaniteľnou osobou, nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo akoukoľvek inou nezdaniteľnou osobou;
 - iii) v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, keď spotrebná daň je splatná na území členského štátu podľa smernice 92/12/EHS, zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1;
- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- d) dovoz tovaru.“

5 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

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

6 Podľa článku 242 tejto smernice:

„Každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť.“

7 Článok 244 uvedenej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečí uchovávanie kópií faktúr, ktoré vyhotovila alebo ktoré vyhotovil odberateľ, alebo ktoré boli vyhotovené v jej mene a na jej účet treťou stranou, ako aj všetkých faktúr, ktoré prijala.“

8 Článok 250 ods. 1 smernice o DPH uvádza:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

9 Podľa článku 273 tejto smernice:

„Ďalšie štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

...“

Talianske právo

10 Článok 39 ods. 1 decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (dekrét prezidenta republiky č. 600 o spoločných ustanoveniach v oblasti stanovenia dane z príjmu) z 29. septembra 1973 (GURI č. 268 zo 16. októbra 1973), stanovuje:

„V prípade príjmu fyzických osôb z podnikateľskej činnosti, [daňový] úrad vykoná úpravu:

...

d) ak neúplnosť, nepravdivosť alebo nepresnosť skutočností uvedených v daňovom priznaní a jeho prílohách vyplýva z inšpekcie účtovných záznamov a iných kontrol uvedených v článku 33 alebo z kontroly úplnosti, presnosti a vecnej správnosti účtovných záznamov na základe faktúr a iných dokumentov týkajúcich sa podniku a údajov a informácií zhromaždených [daňovým] úradom v súlade s článkom 32. Existenciu nepriznaných aktivít alebo nepriznanie daňových povinností možno tiež odvodiť z jednoduchých predpokladov, pod podmienkou, že sú závažné, presné a konzistentné.“

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta republiky č. 633, ktorým sa zavádza a upravuje daň z pridanej hodnoty) z 26. októbra 1972 (GURI č. 292 z 11. novembra 1972) stanovuje podmienky na úpravu priznaní týkajúcich sa DPH. Článok 54 tohto dekrétu v zásade stanovuje, že overovanie vecnej správnosti daňových priznaní k DPH možno vykonať prostredníctvom formálnej revízie daňového priznania predloženého podnikom alebo podrobnejšie, na základe informácií a údajov dostupných

daňovej správe alebo na základe informácií a údajov, ktoré táto daňová správa zhromaždila v rámci svojich vyšetrovacích právomocí.

12 § 62a legislatívneho dekrétu č. 331/93 (GURI č. 203 z 30. augusta 1993), zmenený na zákon č. 427/93 z 29. októbra 1993 (GURI č. 255 z 29. októbra 1993), stanovuje:

„1. Úrady Daňového odboru Ministerstva financií vypracujú na základe konzultácie s profesijnými a odborovými združeniami najneskôr 31. decembra 1996 vo vzťahu k rôznym hospodárskym odvetviam osobitné sektorové štúdie s cieľom zefektívniť vymáhanie dane a umožniť podrobnejšie určenie domnelých koeficientov uvedených v § 11 zákonného dekrétu č. 69 z 2. marca 1989, zmeneného so zmenami a doplneniami na zákon č. 154 z 27. apríla 1989 v znení neskorších predpisov. Na tento účel daňové úrady označia významné vzorky platiteľov dane patriacich do rovnakých odvetví, ktoré vyžadujú kontrolu, s cieľom identifikovať charakteristické prvky nimi vykonávanej činnosti. Sektorové štúdie sa schvaľujú prostredníctvom dekrétov ministra financií, ktoré sú uverejnené v *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* najneskôr 31. decembra 1995. Sektorové štúdie možno meniť a sú platné na účel vyrubenia daní od daňového roku 1995.“

13 § 62e ods. 3 legislatívneho dekrétu č. 331/93 znie takto:

„Rozhodnutia o vyrubení dane podľa § 39 prvého odseku písm. d) dekrétu prezidenta republiky č. 600 z 29. septembra 1973 v znení neskorších predpisov a § 54 dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972 v znení neskorších predpisov sa môžu zakladať aj na existencii závažných nezrovnalostí medzi priznaným ziskom, príjmami a odmenami a tými príjmami, ktoré možno dôvodne odvodiť na základe charakteristík a prevádzkových podmienok konkrétnej vykonávanej činnosti alebo zo sektorových štúdií vypracovaných v zmysle § 62a tohto dekrétu.“

14 § 10 zákona č. 146 z 8. mája 1998 (GURI č. 110, riadna príloha GURI č. 93), stanovuje:

„1. Rozhodnutia o vyrubení dane na základe sektorových štúdií stanovených v § 62e legislatívneho dekrétu č. 331 z 30. augusta 1993, zmeneného na zákon č. 427 z 29. októbra 1993, možno aplikovať na platiteľov dane v súlade s postupmi stanovenými v tomto § 10, ak priznaný zisk alebo odmena sú nižšie ako zisk alebo odmena, ktoré môžu byť určené na základe týchto štúdií.“

...

3 a) V prípadoch uvedených v odseku 1 je daňový úrad, pred vydaním daňového výmeru, povinný predvolať platiteľa dane podľa § 5 zákonného dekrétu č. 218 z 19. júna 1997.

3 b) V prípade nezhody ziskov alebo príjmov určených na základe sektorových štúdií možno potvrdiť správnosť dôvodov, ktoré odôvodňujú nezgodu priznaných ziskov alebo príjmov a ziskov alebo príjmov zistených na základe sektorových štúdií. Dôvody nezrovnalostí medzi priznaním a hospodárskymi ukazovateľmi identifikovanými vyššie uvedenými štúdiami môžu byť tiež potvrdené. Takéto potvrdenie sa vydáva na základe žiadosti platiteľa dane osobami uvedenými v písm. a) a b) článku 3 ods. 3 nariadenia vydaného na základe dekrétu prezidenta republiky č. 322 z 22. júla 1998, ktoré sú oprávnené predkladať priznania elektronicky, pracovníkmi centier daňovej pomoci, ktorými sú osoby uvedené v článku 32 ods. 1 písm. a), b) a c) legislatívneho dekrétu č. 241 z 9. júla 1997, a úradníkmi a zamestnancami profesijných združení oprávnených poskytovať technickú pomoc stanovenú v článku 12 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 546 z 31. decembra 1992.

...

5. Na účely [DPH] sa na zisk alebo príjem, podľa toho, čo je vyššie, určených na základe uvedených sektorových štúdií, berúc do úvahy existenciu nezdanených transakcií alebo transakcií, podliehajúcich osobitnej úprave, uplatňuje priemerná sadzba vyplývajúca z pomeru dane zo zdaniteľných transakcií a priznaného obratu očištená od dane z dodania odpisovateľného tovaru a priznaného obratu.

...

7. Prostredníctvom dekrétu ministerstva financií sa zriaďuje komisia z expertov vymenovaných ministrom, berúc tiež do úvahy správy predložené profesijnými a odborovými združeniami a profesijné pravidlá. Táto komisia pred schválením a uverejnením jednotlivých sektorových štúdií vydáva stanovisko o spôsobilosti týchto štúdií pojednávať o realite, na ktorú odkazuje. Nie je stanovená žiadna protihodnota za konzultáciu členov komisie.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 Platiteľka DPH, pani Fontanová, bola účastníčkou vyrubovacieho konania za rok 2010.

16 Daňový úrad zaslal žalobkyni vo veci samej 14. mája 2014 predvolanie, ktoré viedlo k začiatku kontradiktórneho vyrubovacieho konania.

17 V tomto konaní pani Fontanová napadla výšku daňového výmeru, ktorý jej mal byť oznámený a ktorý bol určený na základe sektorovej štúdie týkajúcej sa kategórie útovníkov a daňových poradcov.

18 Dňa 24. decembra 2014 správca dane doručil pani Fontanovej daňový výmer týkajúci sa dane z príjmov fyzických osôb, regionálnej dane z výrobných činností a DPH za rok 2010.

19 Žalobkyňa vo veci samej napadla najmä výšku nedoplatkov na DPH, ktorú jej vyrubila daňová správa, na Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový súd Reggio Calabria, Taliansko). Predovšetkým tvrdila, že daňová správa na jej prípad nesprávne uplatnila sektorovú štúdiu týkajúcu sa kategórie útovníkov a daňových poradcov, a nie poradcov riadenia ľudských zdrojov, čo žalobkyňa vo veci samej považuje za svoju hlavnú činnosť. Okrem toho uviedla, že suma DPH bola určená na základe sektorovej štúdie, ktorá neumožňuje poskytnúť koherentný obraz výnosov vyplývajúcich z jej činnosti z hľadiska primeranosti a súdržnosti.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daťový súd Reggio Calabria) uvádza, že námietka podaná žalobkyňou vo veci samej, ktorá súvisí so skutočnosťou, že daťová správa nesprávne posudzovala jej činnosti ako činnosť útvorníkov a daťových poradcov, nie je dôvodná, pretože „tvrdenia žalobkyne [vo veci samej] nie sú podložené nesporným skutkovým základom“.

21 Komisia však vyjadrila pochybnosti najmä vzhľadom na zásady daťovej neutrality a proporcionality, pokiaľ ide o metódu zisťovania nedoplatkov na DPH založenú na sektorovej štúdii.

22 V tejto súvislosti vnútroštátny súd zdôrazňuje, že takáto metóda zisťovania zohľadňuje len celkový príjem a nezohľadňuje každú z hospodárskych transakcií uskutočnených zdaniteľnou osobou a jej právo na odpoveď DPH zaplatenej na vstupe.

23 Za týchto podmienok Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daťový súd Reggio Calabria) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia články 113 a 114 ZFEÚ, [ako aj smernica o DPH] talianskej vnútroštátnej právnej úprave, akú predstavujú článok 62e ods. 3 a článok 62a zákonného dekrétu č. 331/93 [zmeneného na zákon] zákonom č. 427 z 29. októbra 1993, v časti, v ktorej sa umožňuje uplatniť DPH na celkový obrat zistený prostredníctvom metódy indukcie, a to pokiaľ ide o odpoveď dane a povinnosť prenosu dane na iný subjekt a, všeobecnejšie, vo vzťahu k zásade neutrality a prenosu daťovej povinnosti?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

24 Talianska vláda sa domnieva, že položená otázka je hypotetická, keďže tvrdenie žalobkyne vo veci samej, ktoré sa týkalo najmä nesprávnej klasifikácie jej zárobkovej činnosti v rámci sektorových štúdií, bolo zamietnuté vnútroštátnym súdom, ktorý už fakticky vylúčil, že sektorová štúdia dotknutá vo veci samej nezodpovedá realite tejto hospodárskej činnosti.

25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor teda môže odmietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok z 26. októbra 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 16 a citovaná judikatúra).

26 V predmetnom prípade žalobkyňa spochybnila výsledky sektorovej štúdie z dôvodu, že nezodpovedali realite jej hospodárskej činnosti. To viedlo k tomu, že vnútroštátny súd sa pýta, či metóda zisťovania založená na tejto sektorovej štúdii, ktorá vychádza z celkového obratu bez zohľadnenia každej z ekonomických transakcií zdaniteľnej osoby, je alebo nie je v súlade so Zmluvou o FEÚ, smernicou o DPH, ako aj zásadami daťovej neutrality a proporcionality.

27 V dôsledku toho nemožno dospieť k záveru, že otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, a je potrebné vyhlásiť ju za prípustnú.

O veci samej

28 Na úvod treba uviesť, že články 113 a 114 ZFEÚ, na ktoré sa odvoláva vnútroštátny súd v položenej otázke, nie sú v prejednávanej veci relevantné, pretože tieto články sa týkajú inštitucionálnych mechanizmov na prijímanie opatrení na aproximáciu právnych predpisov členských štátov v rámci Európskej únie.

29 Vzhľadom na toto zistenie treba otázku vnútroštátneho súdu chápať tak, že sa v podstate pýta, či sa smernica o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa uplatnila na účely stanovenia výšky obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou indukčnú metódu založenú na sektorovej štúdií schválenej vyhláškou ministerstva, a v dôsledku toho vydala daňový výmer, ktorým je uložené zaplatenie dodatočnej sumy DPH.

30 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že v súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 73 smernice o DPH je pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou (rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavošin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33, ako aj citovaná judikatúra).

31 S cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu zo strany daňovej správy, články 242 a 244, ako aj článok 250 ods. 1 smernice o DPH ukladajú zdaniteľným osobám, ktoré majú zaplatiť túto daň, povinnosť viesť zodpovedajúce účtovné záznamy, uchovávať kópie všetkých vystavených faktúr, ako aj všetkých faktúr, ktoré uhradili, a daňovej správe podávať daňové priznanie, v ktorom sú uvedené všetky údaje potrebné na zistenie sumy splatnej DPH.

32 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. Okrem toho smernica o DPH má podľa svojho odôvodnenia 59 za cieľ umožniť členským štátom v rámci určitých obmedzení a za určitých podmienok zaviesť osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice s cieľom zjednodušiť výber daní alebo predchádzať určitým formám daňových podvodov alebo únikov.

33 Súdny dvor rozhodol, že z tohto článku 273 prvého odseku a z článku 2, článku 250 ods. 1 smernice o DPH a článku 4 ods. 3 ZFEÚ 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 (rozsudky z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 41 a citovaná judikatúra, ako aj z 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18).

34 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že nepriznanie celkového obratu zdaniteľnou osobou nemôže byť prekážkou výberu DPH a príslušným vnútroštátnym orgánom prislúcha obnoviť situáciu, ktorá by existovala v prípade neexistencie takéhoto správania zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 42).

35 Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia článku 273 smernice o DPH okrem limitov, 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 spočívajúcich vo výbere dane v plnej výške a v boji proti podvodom. Pri výkone svojej právomoci sú však povinné

dodržiava? právo Únie a jeho všeobecné zásady, a najmä dodržiava? zásadu proporcionality a zásadu da?ovej neutrality (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, body 43 a 44, ako aj citovanú judikatúru, a zo 17. mája 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, bod 41).

36 ?lánok 273 smernice o DPH teda v zásade neodporuje tomu, aby vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá ur?uje výšku DPH splatnej zdanite?nou osobou na základe celkového obratu, ako je stanovený induk?nou metódou založenou na sektorových štúdiách schválených vyhláškou ministerstva, s cie?om zabezpe?i? riadny výber DPH a predchádza? da?ovým podvodom.

37 Napriek tomu táto vnútroštátna právna úprava a jej uplatnenie je v súlade s právom Únie len vtedy, ak je v súlade so zásadami da?ovej neutrality a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, bod 44).

38 Vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdenie zlu?ite?nosti vnútroštátnych opatrení, o ktoré ide vo veci samej, s požiadavkami uvedenými v predchádzajúcom bode tohto rozsudku. Súdny dvor mu pritom môže poskytnú? všetky užito?né informácie na vyriešenie sporu, ktorý mu bol predložený (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, bod 46).

39 Pokia? ide o zásadu da?ovej neutrality, pod?a judikatúry Súdneho dvora právo zdanite?ných osôb odpo?íta? od DPH, ktorú majú zaplati?, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Režim odpo?tov má za cie? úplne zbavi? podnikate?a bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností, za predpokladu, že jeho ?innosti v zásade samy podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, body 56 a 57, ako aj citovanú judikatúru).

40 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpo?ítanie dane je neoddelite?nou súčas?ou mechanizmu DPH a v zásade nemôže by? obmedzené (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, bod 33 a citovaná judikatúra).

41 Z uplatnenia zásady da?ovej neutrality vyplýva, že ak da?ová správa zamýš?a zasla? dodato?ný platobný výmer DPH, ktorej výška vyplýva z celkového dodato?ného obratu stanoveného induk?nou metódou, dotknutá zdanite?ná osoba má právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe za podmienok stanovených na tento ú?el v hlave X smernice o DPH.

42 Pokia? ide o zásadu proporcionality, táto zásada nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že k za?atiu postupu vedúceho k vyrubeniu dane môže dôjs?, len ak existujú zna?né rozdiely medzi výškou obratu priznanou zdanite?nou osobou a výškou obratu stanovenou induk?nou metódou s oh?adom na obrat dosiahnutý osobami vykonávajúcimi rovnakú ?innos? ako zdanite?ná osoba. Sektorové štúdie použité na ur?enie tohto obratu induk?nou metódou musia by? presné, spo?ahlivé a aktuálne. Takýto rozdiel môže založi? len vyvrátite?nú domnienku, ktorú zdanite?ná osoba môže vyvráti? na základe dôkazov o opaku.

43 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že počas celého konania o vyrubení dane musia byť zaručené práva zdaniteľnej osoby na obhajobu, čo znamená najmä to, že pred prijatím akéhokoľvek opatrenia, ktoré negatívne zasahuje do záujmov zdaniteľnej osoby, jej musí byť umožnené, aby mohla účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých orgány zamýšľajú vychádzať pri svojom rozhodnutí (rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 30).

44 Zdaniteľná osoba teda musí mať na jednej strane možnosť spochybniť tak správnosť sektorovej štúdie, ako aj relevantnosť tejto štúdie na účely posúdenia jej špecifickej situácie. Na druhej strane zdaniteľná osoba musí byť schopná vysvetliť, prečo priznaný obrat, hoci je nižší ako obrat stanovený indukčnou metódou, zodpovedá realite jej činnosti počas príslušného obdobia. Keďže uplatnenie sektorovej štúdie znamená, že uvedená zdaniteľná osoba musí prípadne preukázať negatívne skutočnosti, zásada proporcionality vyžaduje, aby požadovaná dôkazná úroveň nebola príliš vysoká.

45 Za týchto podmienok je potrebné konštatovať, že sa nezdá, že mechanizmus vo veci samej svojou koncepciou, štruktúrou a konkrétnymi ustanoveniami, ktoré ho upravujú, porušuje zásadu proporcionality, čo však musí overiť vnútroštátny súd.

46 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa uplatnila, v prípade existencie závažných nezrovnalostí medzi priznaným ziskom a ziskom odhadnutým na základe sektorových štúdií, indukčnú metódu založenú na takýchto sektorových štúdiách na účely stanovenia výšky obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou, a v dôsledku toho vydala daňový výmer, ktorým je uložené zaplatenie dodatočnej sumy DPH pod podmienkou, že táto právna úprava a jej uplatňovanie umožňuje zdaniteľnej osobe v súlade so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ako aj právom na obhajobu, spochybniť výsledky dosiahnuté touto metódou na základe všetkých dôkazov o opaku, ktorými disponuje, a uplatniť svoj nárok na odpočet v súlade s ustanoveniami hlavy X smernice o DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ 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 Súdnym dvor (piata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje, aby daňová správa uplatnila, v prípade existencie závažných nezrovnalostí medzi priznaným ziskom a ziskom odhadnutým na základe sektorových štúdií, indukčnú metódu založenú na takýchto sektorových štúdiách na účely stanovenia výšky obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou, a v dôsledku toho vydala daňový výmer, ktorým je uložené zaplatenie dodatočnej sumy dane z pridanej hodnoty (DPH) pod podmienkou, že táto právna úprava a jej uplatňovanie umožňuje zdaniteľnej osobe v súlade so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ako aj právom na obhajobu, spochybniť výsledky dosiahnuté touto metódou na základe všetkých dôkazov o opaku, ktorými disponuje, a uplatniť svoj nárok

na odpoveď v súlade s ustanoveniami hlavy X smernice 2006/112, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: taliančina.