



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. novembra 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 273 – Vyrubenie dane – Stanovenie daňového základu prostredníctvom metódy indukcie – Právo na odpočítanie 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 začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový súd Reggio Calabria, Taliansko) z 3. mája 2016 a doručený 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 zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. januára 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: F. Tomat a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. marca 2018,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: taliančina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 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 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 zjednodušiť 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:

„Členské 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 n° 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 Článok 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 článku 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 Článok 62e ods. 3 legislatívneho dekrétu č. 331/93 znie takto:

„Rozhodnutia o vyrubení dane podľa článku 39 prvého odseku písm. d) dekrétu prezidenta republiky č. 600 z 29. septembra 1973 v znení neskorších predpisov a článku 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 článku 62a tohto dekrétu.“

- 14 Článok 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 článku 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 článku, 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 článku 5 zákonného dekrétu č. 218 z 19. júna 1997.

3 ^{b)} V prípade nezahody ziskov alebo príjmov určených na základe sektorových štúdií možno potvrdiť správnosť dôvodov, ktoré odôvodňujú nezahodu 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 nezdaňovaných transakcií alebo transakcií, podliehajúcich osobitnej úprave, uplatňuje priemerná sadzba vyplývajúca z pomeru dane zo zdaniteľných transakcií a priznaného obratu očistená 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 konzultačnú činnosť 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 začatiu 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 účtovníkov 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 účtovníkov 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 daňový súd Reggio Calabria) uvádza, že námietka podaná žalobkyňou vo veci samej, ktorá súvisí so skutočnosťou, že daňová správa nesprávne posudzovala jej činnosti ako činnosť účtovníkov a daňových 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 daňovej neutrality a proporcionality, pokiaľ ide o metódu zisťovania nedoplatkov na DPH založenú na sektorovej štúdiu.
- 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 odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

- 23 Za týchto podmienok Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový 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 odpočítanie dane a povinnosť prenosu dane na iný subjekt a, všeobecnejšie, vo vzťahu k zásade neutrality a prenosu daňovej 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 daňovej 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 štúdii 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, Tulicã 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, článku 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 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 (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, nespresňujú 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 dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a najmä dodržiavať zásadu proporcionality a zásadu daňovej 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 Článok 273 smernice o DPH teda v zásade neodporuje tomu, aby vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá určuje výšku DPH splatnej zdaniteľnou osobou na základe celkového obratu, ako je stanovený indukčnou metódou založenou na sektorových štúdiách schválených vyhláškou ministerstva, s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a predchádzať daňovým 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 daňovej 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 zlučiteľnosti vnútroštátnych opatrení, o ktoré ide vo veci samej, s požiadavkami uvedenými v predchádzajúcom bode tohto rozsudku. Súdny dvor mu pritom môže poskytnúť všetky užitočné 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 Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, podľa judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar a služby prijaté na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH. Režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností, za predpokladu, že jeho činnosti 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 odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudok z 26. apríla 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 33 a citovaná judikatúra).
- 41 Z uplatnenia zásady daňovej neutrality vyplýva, že ak daňová správa zamýšľa zaslať dodatočný platobný výmer DPH, ktorej výška vyplýva z celkového dodatočného obratu stanoveného indukčnou metódou, dotknutá zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za podmienok stanovených na tento účel v hlave X smernice o DPH.
- 42 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, táto zásada nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že k začatiu postupu vedúceho k vyrubeniu dane môže dôjsť, len ak existujú značné rozdiely medzi výškou obratu priznanou zdaniteľnou osobou a výškou obratu stanovenou indukčnou metódou s ohľadom na obrat dosiahnutý osobami vykonávajúcimi rovnakú činnosť ako zdaniteľná osoba. Sektorové štúdie použité na určenie tohto obratu indukčnou metódou musia byť presné, spoľahlivé a aktuálne. Takýto rozdiel môže založiť len vyvrátiteľnú domnienku, ktorú zdaniteľná osoba môže vyvrátiť 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 spochybníť 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 zaplataenie 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, spochybníť 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 Súdny dvorom 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 (štvrtá 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, spochybníť 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 2006/112, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy