

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. novembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 273 – Odmera davka – Metoda induktivnega ugotavljanja davčne osnove – Pravica do odbitka DDV – Domneva – Načeli nevtralnosti in sorazmernosti – Nacionalni zakon, ki določa, da se DDV izračuna na podlagi domnevnega prometa“

V zadevi C-648/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davčno sodišče v Reggio Calabрії, Italija) z odločbo z dne 3. maja 2016, ki je na Sodišču prispela 16. decembra 2016, v postopku

Fortunata Silvia Fontana

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika četrtega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász (poročevalec) in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodna tajnica: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. januarja 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z R. Ruizzi, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo F. Tomat in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. marca 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Fortunato Silvio Fontana in Agenzia delle

Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (davna uprava – pokrajinski urad v Reggio Calabрії, Italija) (v nadaljevanju: davna uprava) v zvezi z odlobo o odmeri davka glede naknadnega obrauna davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 59 Direktive o DDV je navedeno:

„Države članice morajo imeti možnost, da z doloenimi omejitvami in pod doloenimi pogoji sprejmejo ali še naprej uporabljajo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, zaradi poenostavitve obraunavanja davka ali zaradi prepreevanja nekaterih oblik davnih utaj ali izogibanja davkom.“

4 len 2(1) te direktive doloa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plailo;

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plailo na ozemlju države članice opravi:

(i) davni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davni zavezanec, e je prodajalec davni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravien do oprostitve za mala podjetja, predvidene v lenih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz lenov 33 ali 36;

(ii) v primeru novih prevoznih sredstev, davni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi lena 3(1), ali katera koli druga oseba, ki ni davni zavezanec;

(iii) e gre za trošarinske izdelke, pri katerih nastane obveznost obrauna trošarine znotraj države članice na podlagi Direktive 92/12/EGS, davni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi lena 3(1);

(c) storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plailo;

(d) uvoz blaga.“

5 len 73 Direktive o DDV doloa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz lenov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plailo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vkljuo s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6 len 242 te direktive doloa:

„Vsak davni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoa uporabo DDV in nadzor davnega organa.“

7 len 244 navedene direktive doloa:

„Vsak davčni zavezanec zagotovi, da se shranijo kopije računov, ki jih izda sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun, ter vsi računi, ki jih je prejel.“

8 Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obrazec DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

9 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[...]

Italijansko pravo

10 Člen 39, prvi odstavek, decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (uredba predsednika republike št. 600 o skupnih določbah o odmeri davka od dohodkov) z dne 29. septembra 1973 (GURI št. 268 z dne 16. oktobra 1973) določa:

„V primeru prihodka iz dejavnosti fizičnih oseb [davčni] urad izda odmerno odločbo:

[...]

(d) Če je med pregledom računovodske dokumentacije in drugimi pregledi iz člena 33 ali med pregledom popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodske dokumentacije na podlagi računov in drugih dokumentov v zvezi s podjetjem ter podatkov in informacij, ki jih je urad zbral v skladu s členom 32, ugotovljeno, da so elementi, navedeni v obrazcu in prilogah k njemu, nepopolni, napačni ali netočni. Obstoječe neprijavljene dejavnosti ali neobstoječe prijavljene obveznosti je mogoče tudi predpostaviti na podlagi izpodbojnih domnev, če so te resne, natančne in medsebojno skladne.“

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika republike št. 633 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972) določa podrobna pravila za spremembo odmere DDV. Člen 54 te uredbe v bistvu določa, da se preverjanje pravilnosti računov tega davka lahko izvede z uradno revizijo obračuna navedenega davka ali, podrobneje, na podlagi informacij in podatkov, ki so na voljo davčni upravi, ali na podlagi podatkov in informacij, ki jih ta uprava zbere v skladu s svojimi preiskovalnimi pristojnostmi.

12 Člen 62a uredbe-zakona št. 331/93 (GURI št. 203 z dne 30. avgusta 1993), ki je bila preoblikovana v zakon št. 427 z dne 29. oktobra 1993 (GURI št. 255 z dne 29. oktobra 1993), določa:

„1. Službe oddelka za prihodke pri ministrstvu za finance po posvetovanju s poklicnimi in sektorskimi združenji v zvezi z veš gospodarskimi sektorji najpozneje do 31. decembra 1996

pripravijo ustrezne študije sektorja, da bi bilo pobiranje uinkovitejše in da bi bili jasneje določeni kriteriji za izraževanje domnev iz člena 11 uredbe-zakona št. 69 z dne 2. marca 1989, ki je bila s spremembami preoblikovana v zakon št. 154 z dne 27. aprila 1989, kakor je bil ta člen spremenjen. Navedene službe v ta namen identificirajo značilne primere davčnih zavezancev, ki spadajo v sektorje, ki jih je treba nadzirati, da bi se ugotovili elementi, značilni za opravljano dejavnost. Študije sektorja odobri ministrstvo za finance z odloki, ki se v *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* objavijo do 31. decembra 1995. Lahko se revidirajo in so za namene odmere davka veljavne od davčnega leta 1995.“

13 Člen 62e(3) uredbe-zakona št. 331/93 določa:

„Odmere iz člena 39, prvi odstavek, točka (d), uredbe predsednika republike št. 600 z dne 29. septembra 1973, kakor je bila spremenjena, in člena 54 uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972, kakor je bila spremenjena, lahko temeljijo tudi na obstoju pomembnih neujemanj med prijavljenimi prihodki, plačili in pristojbinami ter tistimi, o katerih je mogoče utemeljeno sklepati na podlagi značilnosti in načina izvajanja posamezne opravljane dejavnosti ali na podlagi študij sektorja, izvedenih na podlagi člena 62a te uredbe.“

14 Člen 10 zakona št. 146 z dne 8. maja 1998 (GURI št. 110, redni dodatek h GURI št. 93) določa:

„(1) Pobiranje davka na podlagi študij sektorja iz člena 62e uredbe-zakona št. 331 z dne 30. avgusta 1993, ki je bila s spremembami preoblikovana v zakon št. 427 z dne 29. oktobra 1993, se uporabi za davčne zavezance v skladu s podrobnimi pravili, določenimi v tem členu, če je prijavljeni prihodek ali plačilo manjše od prihodka ali plačila, ki se lahko določi na podlagi takih študij.

[...]

(3a) V primerih iz odstavka 1 uprava pred vročitvijo odločbe o odmeri davka davčnega zavezanca povabi na obravnavo v skladu s členom 5 zakonske uredbe št. 218 z dne 19. junija 1997.

(3b) V primeru neujemanja s prihodki ali plačili, določenimi na podlagi študij sektorja, je mogoče razloge, ki upravičujejo neujemanje prijavljenih prihodkov ali plačil s prihodki ali plačili, določenimi z uporabo navedenih študij, dokazovati s potrdili. Prav tako je mogoče s potrdili dokazovati razloge, ki upravičujejo neskladnost z ekonomskimi kazalniki, opredeljenimi v zgoraj navedenih študijah. Tako potrdilo na zahtevo davčnih zavezancev izdajo osebe iz člena 3(3)(a) in (b) uredbe, ki je določena v uredbi predsednika republike št. 322 z dne 22. julija 1998, pooblašene za prenašanje obračunov v elektronski obliki, odgovorne osebe za davčno pomoč centrov, ki jih sestavljajo osebe iz člena 32(1)(a), (b) in (c) zakonske uredbe št. 241 z dne 9. julija 1997, ter zaposleni in uradniki poklicnih združenj, ki so pooblašena za zagotavljanje tehnične pomoči iz člena 12(2) zakonske uredbe št. 546 z dne 31. decembra 1992.

[...]

(5) Za namene [DDV] se za višji znesek prihodka ali plačila, določen na podlagi navedenih študij sektorja, ob upoštevanju obstoja neobdavčljivih transakcij ali transakcij, za katere se uporabljajo posebne ureditve, uporabi povprečna stopnja, ki izhaja iz razmerja med davkom na obdavčljive transakcije, od katerega se odbije davek, ki se nanaša na prodajo sredstev, ki se lahko amortizirajo, in prijavljenim prometom.

[...]

(7) Ministrstvo za finance z odlokom ustanovi odbor strokovnjakov, ki jih imenuje minister, pri čemer upošteva tudi poročila strokovnih gospodarskih organizacij in poklicnih združenj. Ta odbor pred odobritvijo in objavo vsake od študij sektorja izda mnenje o tem, ali navedene študije ustrezno odražajo dejansko stanje, na katero se nanašajo. Za dejavnost posvetovanja članov komisije ni določeno nobeno plačilo.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 Proti F. S. Fontani, ki je zavezanica za DDV, je bil uveden davčni postopek za davčno leto 2010.

16 Davčna uprava je tožeči stranki iz postopka v glavni stvari 14. maja 2014 poslala vabilo na obravnavo, s čimer se je začel kontradiktorni davčni postopek.

17 V tem postopku je F. S. Fontana izpodbijala znesek odmere davka, ki naj bi ji bil naložen in ki je bil določen na podlagi študije sektorja, ki se je nanašala na kategorijo računovodij in davčnih svetovalcev.

18 Davčna uprava je F. S. Fontani 24. decembra 2014 vročila odločbo o odmeri dohodnine, regionalnega davka na proizvodne dejavnosti in DDV za davčno leto 2010.

19 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davčno sodišče v Reggio Calabрії, Italija), s katero med drugim izpodbija znesek DDV, zapadlega v plačilo, ki ga je terjala davčna uprava. Zlasti je trdila, da je davčna uprava za njen položaj napačno uporabila študijo sektorja, ki se je nanašala na računovodje in davčne svetovalce, namesto študije v zvezi s svetovalci za zaposlovanje, kar je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari štela za svojo glavno dejavnost. Poleg tega je trdila, da je bil znesek DDV ugotovljen na podlagi študije sektorja, ki ne omogoča, da se v smislu sorazmernosti in skladnosti ustvari koherentna slika o dohodku, ki ga je ustvarilo njeno podjetje.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davčno sodišče v Reggio Calabрії) navaja, da ugovor tožeče stranke iz postopka v glavni stvari v zvezi s tem, da naj bi davčna uprava njeno dejavnost napačno povezala z dejavnostjo računovodij in davčnih svetovalcev, ni utemeljen, ker „ni podprt s skladnimi dejstvi“.

21 Vendar zlasti glede na načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti izraža svoj dvom v zvezi z metodo ugotavljanja zneska DDV, zapadlega v plačilo, ki temelji na študiji sektorja.

22 V zvezi s tem predložitveno sodišče poudarja, da se pri taki metodi ocenjevanja upošteva le celotni prihodek brez upoštevanja vseh gospodarskih transakcij zavezanca in njegove pravice do odbitka DDV, ki ga je plačal kot vstopni davek.

23 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (pokrajinsko davčno sodišče v Reggio Calabрії) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je s členoma 113 in 114 PDEU [ter z Direktivo o DDV] skladna italijanska nacionalna zakonodaja, natančneje člen 62e(3) in člen 62a uredbe-zakona št. 331/93, [ki je bila preoblikovana v zakon] št. 427 z dne 29. oktobra 1993, v delu, v katerem je mogoče DDV

obračunati za celoten induktivno ugotovljeni promet, in sicer z vidika upoštevanja odbitka in izpolnitve obveznosti prevalitve ter splošneje v povezavi z načeloma nevtralnosti in prevalitve davka.“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

24 Italijanska vlada meni, da je predloženo vprašanje hipotetično, ker je predložitveno sodišče zavrnilo ugovor tožene stranke iz postopka v glavni stvari, ki se je v bistvu nanašal na napačno uvrstitev njene poklicne dejavnosti v okviru študij sektorja, in naj bi dejansko že izključilo, da študija sektorja iz postopka v glavni stvari ne predstavlja stvarnosti te gospodarske dejavnosti.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da za vprašanja, ki se nanašajo na razlago prava Unije, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo uporabne odgovore (sodba z dne 26. oktobra 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, točka 16 in navedena sodna praksa).

26 V obravnavani zadevi je tožena stranka iz postopka v glavni stvari izpodbijala rezultate študije sektorja, ker naj ne bi odražali stvarnosti njene gospodarske dejavnosti. Predložitveno sodišče zato sprašuje, ali je metoda ugotavljanja na podlagi te študije sektorja, ki temelji na skupnem prometu brez upoštevanja vseh ekonomskih transakcij davčnega zavezanca, v skladu s PDEU, Direktivo o DDV ter načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

27 Ker torej ni očitno, da vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, nima povezave z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, ga je treba razglasiti za dopustno.

Vsebinska presoja

28 Uvodoma je treba poudariti, da člena 113 in 114 PDEU, na katera se v vprašanju sklicuje predložitveno sodišče, v obravnavani zadevi nista upoštevana, ker se ta člena nanašata na institucionalno ureditev sprejetja ukrepov za približevanje zakonodaj držav članic znotraj Evropske unije.

29 Ob upoštevanju te ugotovitve je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki davčni upravi omogoča, da za določitev zneska prometa, ki ga je ustvaril davčni zavezanec, uporabi induktivno metodo, temelječo na študijah sektorja, ki so bile odobrene z ministrskim odlokom, in da zato spremeni odmero davka, s katero naloži plačilo dodatnega zneska DDV.

30 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v skladu s splošnim pravilom iz člena 73 Direktive o DDV davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel (sodba z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavošin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33 in navedena sodna praksa).

31 Da bi se omogočila uporaba DDV in njen nadzor s strani davčne uprave, člena 242 in 244 ter člen 250(1) Direktive o DDV zavezancem za plačilo tega davka nalagajo, da vodijo ustrezno knjigovodstvo, da hranijo kopije vseh računov, ki so jih izdali, in vseh računov, ki so jih plačali, ter nazadnje, da davčni upravi predložijo obračun, v katerem so navedeni vsi podatki, potrebni za

ugotovitev zneska DDV, ki se zahteva.

32 Za zagotovitev pravnega pobiranja DDV in preprečitev utaje člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV državam članicam omogoča, da poleg obveznosti iz te direktive določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za ta namena, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, če te obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja. Poleg tega je v skladu z uvodno izjavo 59 Direktive o DDV namen te direktive državam članicam dovoliti, da z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji sprejmejo posebne ukrepe, ki odstopajo od te direktive, za poenostavitev obračunavanja davka in preprečevanje nekaterih oblik davčnih utaj ali izogibanja davkom.

33 Sodišče je razsodilo, da iz člena 273, prvi odstavek, člena 2 in člena 250(1) Direktive o DDV ter člena 4(3) PEU izhaja, da mora vsaka država članica sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da je DDV, dolgovan na njenem ozemlju, v celoti pobran, in se boriti proti utajam (sodbi z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 41 in navedena sodna praksa, in z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 18).

34 Glede tega je treba poudariti, da če davčni zavezanec ne obračuna celotnega prometa, ki ga je ustvaril, to ne more ovirati pobiranja DDV in da morajo pristojne nacionalne institucije vzpostaviti položaj, kakršen bi obstajal, če takega ravnanja davčnega zavezanca ne bi bilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 42).

35 Sodišče je presodilo, da določbe člena 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih določajo, ne določajo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, in tako tem državam podeljujejo diskrecijsko pravico glede sredstev za uresnitev ciljev pobiranja celotnega DDV in boja proti utajam. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, zlasti v skladu z načelom sorazmernosti in načelom davčne nevtralnosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točki 43 in 44 ter navedena sodna praksa, in z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 41).

36 Člen 273 Direktive o DDV zato načeloma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero je znesek DDV, ki ga mora plačati davčni zavezanec, določen na podlagi celotnega prometa, kot je bil ugotovljen induktivno na podlagi študij sektorja, ki so bile odobrene z ministrskim odlokom, zato da se zagotovi pravilno pobiranje DDV in preprečijo utaje.

37 Vendar sta lahko ta nacionalna ureditev in njeno izvajanje v skladu s pravom Unije le, če sta skladna z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 44).

38 Predložitveno sodišče mora presoditi, ali so nacionalni ukrepi iz postopka v glavni stvari v skladu z zahtevami, navedenimi v prejšnji točki. Sodišče pa mu lahko zagotovi vse podatke, ki so koristni za rešitev spora, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 46).

39 Kar zadeva načelo davčne nevtralnosti, v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV. Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, če za njegove

dejavnosti na?eloma velja obveznost pla?ila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, to?ki 56 in 57 ter navedena sodna praksa).

40 Kot je Sodiš?e ve?krat poudarilo, je pravica do odbitka sestavni del sistema DDV in na?eloma ne sme biti omejena (sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, to?ka 33 in navedena sodna praksa).

41 Iz uporabe na?ela dav?ne nevtralnosti izhaja, da mora zadevni dav?ni zavezanec, ?e ?eli dav?na uprava izdati odlo?bo o spremembi odmere DDV, katerega znesek izhaja iz dodatnega celotnega prometa, ugotovljenega z induktivno metodo, imeti pravico, da odbije DDV, ki ga je pla?al kot vstopni davek, v skladu s pogoji, ki so za to dolo?eni v naslovu X Direktive o DDV.

42 Kar zadeva na?elo sorazmernosti, to na?elo ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki dolo?a, da se lahko postopek za spremembo odmere spro?i samo, ?e se znesek prihodkov, ki jih je prijavil dav?ni zavezanec, pomembno razlikuje od zneska prihodkov, ki je bil dolo?en po induktivni metodi, ob upoštevanju prometa, ki so ga ustvarile osebe, ki opravljajo isto dejavnost kot ta dav?ni zavezanec. Študije sektorja, ki se uporabijo za induktivno dolo?itev tega prometa, morajo biti natan?ne, zanesljive in posodobljene. Na podlagi takih razhajanj se lahko ustvari le izpodbojna domneva, ki jo lahko dav?ni zavezanec na podlagi dokaza o nasprotnem ovrže.

43 V zvezi s tem je treba navesti, da mora biti v celotnem postopku izdaje odmerne odlo?be zagotovljena pravica dav?nega zavezanca do obrambe, kar med drugim pomeni, da mora biti pred sprejetjem ukrepa, ki posega v polo?aj dav?nega zavezanca, temu omogo?eno, da u?inkovito izrazi svoje stališ?e o elementih, s katerimi nameravajo organi utemeljiti svojo odlo?bo (sodba z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 in C?130/13, EU:C:2014:2041, to?ka 30).

44 Dav?ni zavezanec mora tako na eni strani imeti mo?nost izpodbijati natan?nost zadevne študije sektorja in/ali upoštevnost te študije za presojo njegovega posebnega polo?aja. Na drugi strani mora biti dav?ni zavezanec sposoben pojasniti okoliš?ine, zaradi katerih prijavljeni promet, ?eprav je ni?ji od prometa, dolo?enega po induktivni metodi, ustreza stvarnosti njegove dejavnosti v zadevnem obdobju. Ker uporaba študije sektorja za navedenega dav?nega zavezanca pomeni, da mora, ?e je to potrebno, dokazati negativna dejstva, na?elo sorazmernosti zahteva, da zahtevani dokazni prag ni previsok.

45 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da mehanizem iz postopka v glavi stvari glede zasnove, strukture in konkretnih dolo?b ne krši o?itno na?ela sorazmernosti, kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

46 Na podlagi vseh zgornjih preudarkov je treba na predlo?eno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki dav?ni upravi omogo?a, da v primeru pomembnih neujemanj med prijavljenimi prihodki in prihodki, ugotovljenimi na podlagi študij sektorja, za dolo?itev zneska prometa, ki ga je ustvaril dav?ni zavezanec, uporabi induktivno metodo, ki temelji na takih študijah sektorja, in da zato s spremembo odmere davka nalo?i pla?ilo dodatnega zneska DDV, ?e ta ureditev in njeno izvajanje dav?nemu zavezancu v skladu z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti ter pravice do obrambe omogo?ata, da na podlagi vseh nasprotnih dokazov, s katerimi razpolaga, izpodbija rezultate, dobljene s to metodo, in da v skladu z dolo?bami iz naslova X Direktive o DDV izvaja svojo pravico do odbitka, kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (etrtri senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki dav?ni upravi omogo?a, da v primeru pomembnih neujemanj med prijavljenimi prihodki in prihodki, ugotovljenimi na podlagi študij sektorja, za dolo?itev zneska prometa, ki ga je ustvaril dav?ni zavezanec, uporabi induktivno metodo, ki temelji na takih študijah sektorja, in zato s spremembo odmere davka naloži pla?ilo dodatnega zneska davka na dodano vrednost (DDV), ?e ta ureditev in njeno izvajanje dav?nemu zavezancu v skladu z na?eloma dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti ter pravice do obrambe omogo?ata, da na podlagi vseh nasprotnih dokazov, s katerimi razpolaga, izpodbija rezultate, dobljene s to metodo, in da v skladu z dolo?bami iz naslova X Direktive 2006/112 izvaja svojo pravico do odbitka, kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanš?ina.