

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

NILS WAHL

prednesené 22. marca 2018 (1)

Vec C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový súd v Reggio Calabria, Taliansko)]

„Daň z pridanej hodnoty – Domnelý daňový únik – Sektorové štúdie – Stanovenie splatnej DPH použitím metód indukcie – Zásada proporcionality – Zásada neutrality – Súdne preskúmanie – Právo na obhajobu – Úroveň dokazovania“

1. Bránia ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) a zásady, ktorými sa riadi systém DPH, vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje orgánom vyrubiť platiteľovi dane splatnú daň, ktorú by mal byť povinný zaplatiť podľa priznanej DPH, prostredníctvom metódy indukcie, ktorá je založená na sektorových štúdiách odhadujúcich pravdepodobné príjmy určitých kategórií platiteľov dane?

2. To je v skratke otázka, ktorú prináša predmetné konanie a ktorú predložil Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový súd v Reggio Calabria, Taliansko).

I. Právny rámec

A. Právo EÚ

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 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.“

5. Článok 242 smernice o DPH uvádza:

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

6. Článok 244 tej istej 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.“

7. Podľa článku 250 ods. 1 smernice o DPH:

„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.“

8. Článok 273 smernice o DPH stanovuje:

„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.

...“

B. Vnútroštátne právo

9. Článok 39 Decreto del Presidente della Repubblica no. 600(3) (dekrét prezidenta republiky č. 600/1973) z 29. septembra 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, za predpokladu, že sú závažné, presné a konzistentné.

...

10. Článok 54 Decreto del Presidente della Repubblica no. 633(4) (dekrét prezidenta republiky č. 633/1972) z 26. októbra 1972 v podstate 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 daňová správa zhromaždila v rámci svojich vyšetrovacích právomocí.

11. Článok 62a Decreto-legge no. 331(5) (zákonný dekrét č. 331/1993) z 30. augusta 1993 uvádza:

„Úrady Daňového odboru Ministerstva financií vypracujú na základe konzultácie s profesijnými a odborovými združeniami... vo vzťahu k rôznym hospodárskym odvetviam osobitné sektorové štúdie s cieľom zefektívniť vyrubovanie dane a umožniť podrobnejšie určenie domnelých koeficientov uvedených v článku 11 zákonného dekrétu č. 69 z 2. marca 1989. ... Na tento účel daňové úrady označia významné vzorky platiteľov dane patriacich do rovnakých odvetví, ktorí sa podrobia kontrole s cieľom identifikovať charakteristické prvky nimi vykonávanej činnosti. Sektorové štúdie sa schvaľujú prostredníctvom dekrétov ministra financií...; možno ich meniť a na účel vyrubenia daní platia od daňového roku 1995.“

12. Článok 62e ods. 3 zákonného dekrétu č. 331/93 uvádza:

„Rozhodnutia o vyrubení dane podľa článku 39 prvého odseku písm. d) [dekrétu prezidenta republiky č. 600/1973] a článku 54 [dekrétu prezidenta republiky č. 633/1972] 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.“

13. Článok 10 Legge no. 146(6) (zákon č. 146/1998) z 8. mája 1998 ustanovuje:

„1. Rozhodnutia o vyrubení dane na základe sektorových štúdií... možno aplikovať na platiteľov dane v súlade s postupmi stanovenými v tomto článku, ak priznaný zisk alebo odmena je nižšia ako zisk alebo odmena, ktorá by bola určená v zmysle týchto štúdií.

...

3a. 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.

3b. V prípade, ak bol na základe sektorových štúdií určený zisk nedostatočný, možno potvrdiť správnosť dôvodov, v dôsledku ktorých sa javí použitie týchto štúdií vo vzťahu k priznanému zisku ako nevhodné. Dôvody nezrovnalostí medzi priznaním a hospodárskymi ukazovateľmi identifikovanými vyššie uvedenými štúdiami môžu byť tiež potvrdené. Potvrdenie sa vydáva na základe žiadosti platiteľa dane...

...

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 oistená 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 skutočnostiach, na ktoré odkazujú. ...

...“

II. Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

14. Pani Fortunata Silvia Fontanová bola účastníčkou vyrubovacieho konania za rok 2010, ktoré sa okrem iného týkalo DPH.

15. Agenzia delle Entrate (Daňový úrad, Taliansko) jej 14. mája 2014 zaslal predvolanie, ktoré viedlo k začatiu správneho konania, v ktorom pani Fontanová vzniesla pripomienky a predložila dokumenty na účely vyvrátenia predpokladov, že jej príjmy boli vyššie ako tie, ktoré priznala. Daňový úrad však nepovažoval predložené argumenty a dokumenty za presvedčivé a 24. decembra 2014 zaslal pani Fontanovej daňový výmer v súvislosti s rokom 2010, okrem iného, z dôvodu nezaplatenej DPH.

16. Vyrubovacie konanie bolo dôsledkom uplatnenia sektorovej štúdie týkajúcej sa kategórie účastníkov a daňových poradcov na prípad pani Fontanovej.

17. Žalobkyňa podala žalobu na Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinčný daňový súd v Reggio Calabria, Taliansko), ktorou napadla, okrem iného, nedoplatok na DPH, ktorý jej daňový úrad vyrubil. Tvrdila najmä, že daňový úrad na jej situáciu nesprávne uplatnil sektorovú štúdiu týkajúcu sa účastníkov a daňových poradcov, namiesto štúdie týkajúcej sa poradcov riadenia ľudských zdrojov, čo považuje za svoju hlavnú chybu. Okrem toho uviedla, že suma DPH vyrubená daňovým úradom bola určená len na základe sektorovej štúdie, ktorá nebrala do úvahy reálnu hospodársku chybu, ktorú žalobkyňa skutočne vykonávala.

18. Z dôvodu pochybností o správnom výklade práva EÚ tento súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu 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?“

19. Talianska vláda a Komisia predložili písomné pripomienky. Okrem toho sa všetci uvedení vyjadrili na pojednávaní, ktoré sa konalo 18. januára 2018.

III. Analýza

20. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice o DPH, ako aj zásady, ktorými sa riadi systém DPH, musia vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá umožňuje orgánom vyrubiť platiteľovi dane splatnú daň, ktorú by mal byť povinný zaplatiť podľa priznanej DPH, prostredníctvom metódy indukcie, ktorá je založená na sektorových štúdiách odhadujúcich pravdepodobné príjmy určitých kategórií

platiteľov dane.

21. Pokiaľ mi je známe, Súdny dvor doteraz nikdy predtým neskúmal zlužitosť vnútroštátnej právnej úpravy obdobnej ako vo veci samej s pravidlami a zásadami, ktorými sa riadi systém DPH. Žiaľ, napriek skutočnosti, že táto právna úprava vykazuje viacero špecifických znakov, vnútroštátny súd nepodáva mnoho vysvetlení jej prípadnej nezlužitosti s pravidlami a zásadami systému DPH.

22. V každom prípade by sa z návrhu na začatie prejudiciálneho konania mohlo javiť, že pochybnosti vnútroštátneho súdu sa týkajú najmä možného porušenia zásad, ktoré sú základom smernice o DPH, proporcionality a daňovej neutrality. Vnútroštátny súd sa najmä zaujíma, či systém, podľa ktorého sa DPH, ktorú má zaplatiť platiteľ dane, neposudzuje na základe analýzy jednotlivých vykonaných transakcií, ale má byť vypočítaná s ohľadom na jeho odhadovaný globálny obrat, nemohol mať negatívny vplyv na schopnosť platiteľa dane, na jednej strane odpoddať DPH na vstupe, a na druhej strane „preniesť“ DPH na výstupe na svojich zákazníkov. Vnútroštátny súd najmä zdôrazňuje, že zdaniteľná osoba je naaleť zodpovedná za celú sumu dane, ktorá je podľa daňových orgánov splatná, vrátane akejkolvek časti tejto dane, ktorá mala byť fakturovaná zákazníkom.

23. V tejto súvislosti, vzhľadom na vyššie uvedenú stružnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania a nie veľmi podrobné tvrdenia talianskej vlády, by som svoju analýzu zameral na tieto konkrétne otázky, a to bez ohľadu na iné skutočnosti, ktoré neboli výslovne prednesené Súdnemu dvoru a o ktorých v konečnom dôsledku ani strany nerokovali.

24. Pred preskúmaním týchto otázok však považujem za vhodné stružne naznačiť fungovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je v konaní vo veci samej sporná.

A. Sektorové štúdie

25. Pokiaľ mi je známe, sektorové štúdie, o ktoré ide vo veci samej, sú vypracované a schválené talianskym ministerstvom financií po konzultácii s príslušnými odborovými a profesijnými organizáciami.

26. Tieto štúdie vychádzajú z ekonomických analýz a štatistických a matematických metód, pričom sa používajú na odhad pravdepodobných príjmov určitej kategórie platiteľov dane. Odhad sa uskutočňuje prostredníctvom stanovenia potenciálnej spôsobilosti uvedených kategórií platiteľov dane generovať príjmy vo svetle vnútorných a vonkajších faktorov, ktoré môžu mať vplyv na túto spôsobilosť (napr. časový harmonogram činnosti, situáciu na trhu, atď.). Konkrétnejšie, sektorové štúdie sa pripravujú pre každú kategóriu prostredníctvom preskúmania vzťahu medzi útovnými a štrukturálnymi premennými, tak internými v rámci spoločnosti (výrobný proces, oblasť predaja atď.), ako aj externými (trendy dopytu, úroveň cien, hospodárska súťaž). Sektorové štúdie zohľadňujú aj charakteristiky územia, v rámci ktorého platiteľ dane pôsobí.

27. Sektorové štúdie môžu využiť platiteľa dane ako referenčný bod pri predkladaní svojich daňových priznaní daňovému úradu, ktorý ich zároveň využíva na účely daňových kontrol. Sektorová štúdia uplatniteľná na danú situáciu je pritom tá, ktorá je relevantná pre „prevládajúcu činnosť“ platiteľa dane: činnosť, ktorá generovala najvyššiu sumu príjmov pre platiteľa dane v príslušnom období.

B. Všeobecný rámec

28. Po priblížení hlavných znakov predmetných vnútroštátnych právnych predpisov považujem za užitočné stružne pripomenúť príslušné ustanovenia právnych predpisov EÚ, ako aj judikatúru

Súdneho dvora týkajúcu sa týchto ustanovení. Vskutku, Súdny dvor už v mnohých prípadoch poskytol vysvetlenie rôznych aspektov právnej úpravy DPH, ktoré majú význam v prejednávanej veci.

1. Úloha platiteľov dane a základu dane

29. Po prvé treba zdôrazniť, že základnou zásadou systému DPH je, že daň má byť zaťaženie len konečný spotrebiteľ. Z toho vyplýva, že základ dane slúžiaci ako základ pre výpočet DPH vyberanej daňovými orgánmi *nemôže prevýšiť* protihodnotu, ktorú platí konečný spotrebiteľ a ktorá je základom pre výpočet DPH, ktorú v konečnom dôsledku znáša. Vskutku, nie sú to samotné zdaniteľné osoby, ktoré znášajú bremeno DPH. Jediná požiadavka, ktorá im bola uložená, keď sa podieľajú na procese výroby a distribúcie pred štádiom konečného zdanenia, je, že v každej fáze procesu vyberajú daň na účet daňových orgánov a pre nich ju vyúčtovávajú.(7)

30. Článok 73 smernice o DPH uvádza, že zdaniteľný základ pri dodávke tovaru a poskytovaní služieb zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ alebo poskytovateľ od odberateľa.(8) Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií.(9) Ak by daňové orgány mali vyberať sumu vyššiu ako daň, ktorú skutočne platí konečný spotrebiteľ, nebol by voči zdaniteľným osobám dodržaný princíp neutrality DPH.(10)

31. S cieľom zaručiť úplnú neutralitu systému, pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, smernica o DPH stanovuje systém odpotov navrhnutý tak, aby zabezpečili, že zdaniteľná osoba nebude nenáležite znášať DPH. Základnou charakteristikou systému DPH tak je, že DPH sa uplatňuje na všetky transakcie až po odpote sumy DPH, ktorá priamo pokryje náklady na rôzne zložky ceny tovarov a služieb.(11)

2. Povinnosti platiteľov dane

32. Po druhé podľa článku 242 smernice o DPH každá zdaniteľná osoba musí viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby daňové orgány mohli jej uplatnenie preveriť. Článok 244 tejto smernice tiež vyžaduje, aby zdaniteľné osoby zabezpečili uchovanie kópií vystavených a prijatých faktúr. Okrem toho podľa článku 250 ods. 1 tej istej smernice zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet splatnej dane.

33. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora z článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 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 bojoval proti podvodom. Podvodné správanie zdaniteľnej osoby, ako je zamlžanie dodávok a príjmov, nemôže byť prekážkou výberu DPH. Príslušným vnútroštátnym inštitúciám prislúcha, aby nastolili situáciu, aká by existovala, ak by nedošlo k daňovému podvodu.(12)

34. Súdny dvor navyše rozhodol, že ustanovenia článku 273 smernice o DPH okrem hraníc, ktoré stanovujú, nespresujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu členské štáty stanoviť, a že im teda priznávajú voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie cieľov uvedených vyššie. Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať podvodom, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov (proporcionalita), a nesmú sa používať spôsobom spochybujúcim neutralitu DPH.(13)

35. Rovnaké zásady sa uplatňujú, pokiaľ ide o sankcie, ktoré členské štáty môžu uložiť v prípade porušenia povinností vyplývajúcich z právnych predpisov o DPH. Pri neexistencii systému

sankcií v smernici o DPH ostáva ?lenským štátom právomoc zvoliť si sankcie, ktoré sú podľa nich najvhodnejšie. Napriek tomu sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady. Takéto sankcie najmä nesmú porušovať zásadu proporcionality(14) a narúšať neutralitu DPH.(15)

C. Otázky položené v tomto konaní

36. S prihliadnutím na uvedené skutočnosti teda preskúmam otázky, ktoré vyvoláva prejednávacia vec. Budem však iba posudzovať, či vnútroštátna právna úprava, ktorá umožňuje orgánom vyrubiť platiteľovi dane splatnú daň, ktorú by mal byť povinný zaplatiť podľa priznanej DPH, prostredníctvom metódy indukcie, ktorá je založená na sektorových štúdiách odhadujúcich pravdepodobné príjmy určitých kategórií platiteľov dane, je sama osebe v rozpore so zásadou proporcionality a daňovej neutrality.

37. Treba totiž zdôrazniť, že z dôvodu rozdelenia právomocí medzi Súdny dvor a vnútroštátne súdy prislúcha práve vnútroštátnym súdom určiť, vo svetle užitočných informácií poskytnutých Súdnym dvorom, či uplatnenie dotknutej právnej úpravy v konkrétnom prípade môže byť v rozpore s týmito zásadami so zreteľom na všetky okolnosti sporu vo veci samej.(16)

1. Zásada proporcionality

38. Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, v ďalšom texte vysvetlím, prečo zastávam názor, že taký systém, ako je systém stanovený v spornej vnútroštátnej právnej úprave, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie výberu splatnej DPH a predchádzanie daňovým podvodom.

39. Na úvod je potrebné pripomenúť, že v prípade podvodu alebo daňového úniku daňové orgány môžu – a pravdepodobne by aj mali – nebrať do úvahy nesprávne daňové priznania k DPH predložené platiteľom dane a, v prípade potreby, odchýliť sa aj od výsledkov účtovníctva vedeného platiteľom dane. Daňové orgány musia vypočítať výšku splatnej DPH na základe skutočne vykonaných transakcií, a to aj napriek tomu, že žiadna faktúra nebola vystavená a žiadne záznamy o týchto transakciách nie sú zaznamenané v účtovníctve.

40. Domnievam sa, že s cieľom bojovať proti daňovým únikom vyplývajúcim z tzv. „čiernej ekonomiky“, by sa daňové orgány mohli ťažšie uchýliť k metódam indukcie alebo používať určité predpoklady pri odhadovaní hospodárskych výsledkov platiteľov dane podozrivých z pochybenia alebo protiprávneho konania. Najmä ak neexistuje žiadna písomná stopa na rekonštrukciu skutkového stavu, sa zdá takmer nevyhnutné, aby daňové orgány mohli zobrať do úvahy na prvý pohľad zrejmeskutočnosti ktoré sa, s prihliadnutím na všetky relevantné okolnosti, zdajú byť veľmi pravdepodobné.

41. Podľa môjho názoru neexistuje žiaden dôvod, pre ktorý by daňové orgány nemali v takomto prípade využiť štatistické a hospodárske údaje na vytvorenie realistických referenčných hodnôt a odhalenie možných nezrovnalostí. Rozhodnutie použiť nástroj, akým sú sektorové štúdie, s cieľom identifikovať platiteľov dane, ktorí *mohli* byť povinní daň priznať a vyrubiť im *prípadne* nezaplatenú sumu dane, sa preto zdá v súlade s rámcom, ktorý smernica o DPH poskytuje ?lenským štátom s cieľom zabezpečiť výber splatnej DPH a predchádzať daňovým podvodom.

42. Je však takmer zbytočné poukázať na to, že konečné rozhodnutia daňového úradu, pokiaľ ide o akékoľvek daňové nedoplatky, musia verne odrážať hospodárske výsledky platiteľov dane. Inými slovami, akékoľvek úpravy vykonané daňovým orgánom musia byť, samozrejme, správne samy o sebe. Aby išlo o takýto prípad, metódu indukcie možno použiť na odhad obratu platiteľa

dane iba vtedy, ak je spôsobilá viesť k dôveryhodným výsledkom. Konkrétnejšie, ak sa sektorové štúdie využívajú s cieľom priniesť určité predpoklady, tieto štúdie musia byť presné, spoľahlivé a aktuálne.

43. Skutočne, ako je uvedené vyššie, bez ohľadu na všetky sankcie, ktoré by mohli byť legitímne uložené za daňový podvod alebo daňový únik, daňové orgány nemôžu tvrdiť, že nepriznaná DPH prevyšuje sumu, ktorú platíte dane prijal (alebo mal prijať) od svojich zákazníkov. Daňové orgány nemôžu spojiť vymáhanie nezaplatenej DPH s ukladaním sankcií za porušenie pravidiel v oblasti DPH. Ide o odlišné nástroje rôznej povahy a s rôznymi funkciami.(17)

44. Preto, ak neexistujú žiadne presné údaje týkajúce sa príslušných zdaniteľných transakcií, členským štátom sa musí umožniť použitie procesných nástrojov, ktoré by zosúlادli potrebu odhalenia nepriznanej DPH a uľahčenia jej výpočtu, pod požiadavkou, aby sumy, ktoré budú nárokované ako nezaplatené, boli pokiaľ možno čo najbližšie, a nepresahovali rámec toho, čo povoľuje článok 73 smernice o DPH.(18) Takéto stanovisko zrejme potvrdzuje odôvodnenie 59 smernice o DPH, ktoré výslovne uznáva priestor, ktorým členské štáty disponujú, avšak s určitými obmedzeniami a za určitých podmienok, s cieľom zaviesť opatrenia zamerané na zjednodušenie výberu daní a predchádzanie daňovým únikom a vyhýbaniu sa daniam.

45. V tejto súvislosti vnútroštátne právne predpisy, ktoré by umožňovali daňovým úradom preukázať existenciu nepriznanej DPH a určiť jej sumu výlučne (alebo predovšetkým) na základe predpokladov odvodených z rozdielov medzi príjmami priznanými platiteľom dane a tými, ktoré sú odhadované na základe sektorovej štúdie, podľa môjho názoru nezabezpečujú správnu rovnováhu medzi týmito dvoma požiadavkami. Na jednej strane by takýto systém síce zjednodušil úlohu daňového úradu vyberať dane a predchádzať daňovým únikom a vyhýbaniu sa daniam. Na druhej strane sa však zdá, že tento systém by bol sotva spôsobilý poskytnúť pravdivý obraz hospodárskej reality v každej jednotlivnej situácii. Preto by s najväčšou pravdepodobnosťou viedol k častým chybám, a to mnohokrát na úkor platiteľov dane. Takýto systém by teda išiel nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie výberu splatnej DPH a predchádzanie daňovým únikom a vyhýbaniu sa daniam.

46. Vzhľadom na skutočnosti uvedené v spise sa však nezdá, že by o podobný prípad išlo v prípade spornej vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide v konaní vo veci samej. Vidím dva hlavné dôvody, prečo sa táto právna úprava nezdá byť problematická z hľadiska proporcionality.

47. Po prvé sporná vnútroštátna právna úprava, tak ako ju vykladajú talianske súdy, implikuje, že sektorové štúdie poskytujú len náznaky možnej nezrovnalosti vo vyhláseniach platiteľa dane. Preto významná odchýlka od výsledkov týchto štúdií automaticky nevedie k nepriaznivému rozhodnutiu orgánov. Môže byť len dôvodom na začatie správneho konania s cieľom stanoviť skutočnú hospodársku situáciu platiteľa dane. Je to práve preskúmanie a „oprava“ týchto výsledkov, s ohľadom na skutočnosti predložené platiteľom dane, ktoré umožňujú daňovým orgánom určiť, či v konkrétnom prípade došlo k daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, a vyíslíť splatnú sumu. Dôležité je, že účasť dotknutého platiteľa dane v správnom konaní – ktorému sa musí poskytnúť primeraný čas na prípravu jeho obrany – je podľa vnútroštátnej judikatúry podstatnou procesnou požiadavkou zákonnosti vyrubovacieho konania, ktoré vedie daňový úrad.(19)

48. Po druhé rozdiely medzi ekonomickými údajmi, ktoré platíte? dane priznal, a tými, ktoré by mohli vyplývať z uplatnenia sektorovej štúdie, nezakladajú *právnú* domnienku. Uplatnenie sektorovej štúdie na špecifickú situáciu môže v zmysle ?lánku 2729 ods. 1 Codice Civile (taliansky občiansky zákonník) naopak viesť iba k *jednoduchej* domnienke („*presunzione semplice*“). Podľa tohto ustanovenia platí, že posúdenie týchto domnienok je ponechané „obozretnosti sudcu“, ktorý ich akceptuje len vtedy, keď sú „závažné, presné a konzistentné“.

49. Z tohto dôvodu by uplatnenie sektorovej štúdie v konkrétnej situácii nemalo spôsobiť skutočný presun dôkazného bremena: je to stále daťový úrad, ktorý znáša bremeno dokázať, v rozsahu požadovanom právnymi normami, akékoľvek porušenie, ktorého sa mal platíte? dane údajne dopustiť. Uplatňovanie sektorovej štúdie však na platíte?a dane kladie bremeno dôkazu: musí predložiť tvrdenia a podporné dokumenty, ktoré môžu vysvetliť, prečo sa jeho výsledky líšia od tých, ktoré by bolo za normálnych okolností možné očakávať od obdobného podniku. Domnievam sa, že daťový orgán má zohľadniť uvedené skutočnosti a ak si nimi je istý, musí to v konečnom rozhodnutí o vyrubení dane zodpovedajúcim spôsobom vysvetliť. V prípade následného súdneho konania bude v konečnom dôsledku na sudcovi, aby vôňe vyhodnotil skutočnosti predložené oboma stranami bez toho, aby bol viazaný akýmkoľvek domnienkami.

50. Treba však mať na pamäti, že vnútroštátne predpisy, ktoré sa týkajú výberu nepriznanej DPH, predstavujú vykonávanie ustanovení smernice o DPH a ako také sa musia vykladať a uplatňovať v súlade s Chartou základných práv Európskej únie (ale len „Charta“).(20)

51. Tento aspekt je podľa môjho názoru v posudzovanom prípade veľmi dôležitý. Právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, naozaj významným spôsobom zväčšuje právomoci správnych orgánov voči platiteľom dane. Správne orgány môžu, pokiaľ ide o určitých platiteľov dane, prijať na prvý pohľad zrejme predpoklady využitím štatistických a ekonomických údajov, ktoré sa však vôbec netýkajú týchto platiteľov. Domnievam sa, že ak má byť takýto systém primeraný, je nevyhnutné prísne dodržiavať ?lánky 47 („Právo na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces“) a 48 („Prezumpcia neviný a právo na obhajobu“) Charty.

52. To v prvom rade znamená, že osobám, ktorých záujmy rozhodnutie daťových orgánov významnou mierou ovplyvní, musí byť umožnené, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých orgány zamýšľajú vychádzať pri svojom rozhodnutí. Tejto osobe by sa mal dať dostatok času na prípravu jej obhajoby.(21) V druhom rade akékoľvek rozhodnutie daťových orgánov musí byť napadnuteľné pred súdom, ktorý je oprávnený preskúmať všetky skutkové a právne otázky uplatnené touto osobou.

53. V tejto súvislosti sa domnievam, že pokiaľ ide o uplatnenie sektorovej štúdie, platíte? dane musí byť predovšetkým schopný napadnúť vnútornú správnosť štúdie(22) a/alebo jej relevantnosť pre posúdenie jeho konkrétnej situácie (napríklad vzhľadom na skutočnosti, ktoré sa zohľadnili alebo nezohľadnili v štúdii, ktoré môžu mať vplyv na vykonané odhady).

54. V tomto smere sú však, samozrejme, veľmi dôležitou otázkou normy, ktoré musí platíte? dane splniť, aby uniesol bremeno tvrdenia a vyvrátil jednoduché domnienky vyplývajúce z uplatnenia štúdie. Domnievam sa, že tieto normy musia byť úmerou údajov zhromaždených daťovým úradom, ktorá podporuje výsledky štúdie: čím sú fakty poetnejšie a dôveryhodnejšie, tým vyššie je latka pre platíte?a dane, aby uniesol svoje bremeno, a naopak.

55. V tejto súvislosti však nemožno opomenúť skutočnosť, že všetky podniky sú vystavené nielen rizikám a neistotám, ale tiež môžu byť do veľkej miery ovplyvnené nepredvídateľnými udalosťami. Nie každý pokles alebo negatívny výsledok podniku možno ľahko predvídať *ex ante* a logicky vysvetliť *ex post* (a už vôbec nie v rozsahu požadovanom právnymi normami v

prípadnom súdnom konaní). Na vyvrátenie domnienky vyplývajúcej z uplatnenia odvetvovej štúdie tak môže byť platiteľ dane povinný dokázať aj negatívne skutočnosti (napr. absenciu alebo nízky počet zdaniťelných transakcií v danom období), čo môže byť za určitých okolností dosť zložité. Vnútroštátny súd prejednávajúci vec preto musí zohľadniť tento aspekt pri vyhodnocovaní tvrdení a dôkazov predložených platiteľom dane s cieľom spochybniť posúdenie, ktoré sa okrem iného opiera o štúdiu založenú na štatistických a hospodárskych údajoch.

56. Zastávam preto názor, že vnútroštátna právna úprava, ako je sporná právna úprava v konaní vo veci samej, nie je sama osebe v rozpore so zásadou proporcionality za predpokladu, že je uplatňovaná v súlade s článkami 47 a 48 Charty.

2. Zásada daňovej neutrality

57. Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, nevidím nijaký dôvod domnievať sa, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, je sama osebe v rozpore s touto zásadou, a to najmä z dvoch príčin.

58. Na jednej strane nič nebráni tomu, aby si platiteľ dane, ktorý je ústanníkom vyrubovacieho konania na základe uplatnenia sektorovej štúdie, uplatnil dostatočne odôvodnený nárok na odpis DPH na vstupe. Inými slovami, nevidím dôvod, prečo by malo mať oprávnenie daňového úradu stanoviť a kvantifikovať nepriznanú DPH prostredníctvom okrem iného domnienok vyplývajúcich zo sektorových štúdií, vplyv na právo platiteľa dane na odpis.

59. V každom prípade z vyššie uvedených zásad vyplýva, že daňové orgány sú povinné zistiť verný obraz o hospodárskej situácii platiteľa dane a – bez ohľadu na všetky sankcie, ktoré môžu uložiť – nemôžu požadovať vyššiu sumu nezaplatenej dane, než aká je v skutočnosti splatná.

60. Na druhej strane má tiež nepresvedčivý argument „prenosu“ vznesený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. V prípade daňového úniku alebo vyhýbania sa daňovým povinnostiam predstavuje neodvedená DPH požadovaná daňovým úradom iba zlomok protihodnoty skutočne prijatej platiteľom dane v rámci nepriznanej transakcie, ktorá zodpovedá uplatnenej sadzbe DPH.(23)

61. V každom prípade v situácii, ako je tá v konaní vo veci samej, sa platiteľ dane zodpovedný za podvod alebo daňový únik nemôže dovoliť zásady neutrality, porovnávaním svojej situácie so situáciou platiteľa dane, ktorý si riadne splnil svoje povinnosti podľa pravidiel EÚ a vnútroštátnych pravidiel v oblasti DPH. Ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku *Maya Marina*, platelia dane, ktorí sa dopustili daňových únikov spočívajúcich okrem iného v zatajovaní zdaniťelných transakcií a súvisiacich príjmov, sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou platiteľa dane, ktorí si plnia svoje povinnosti v súvislosti s účtovníctvom, podávaním daňových priznaní a platením DPH. Za týchto okolností sa zásady daňovej neutrality nemôže legitímne dovoliť platiteľ dane, ktorý sa úmyselne zúčastnil daňového podvodu a uviedol tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH.(24)

62. Na základe uvedeného teda zastávam názor, že taký systém, ako je systém stanovený v spornej vnútroštátnej právnej úprave, nie je sám osebe v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

IV. Návrh

63. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinciaálny daňový súd v Reggio Calabria, Taliansko), takto:

Zásady proporcionality a daňovej neutrality, ktoré sú základom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá umožňuje orgánom vyrubiť platiteľovi dane splatnú daň, ktorú by mal byť povinný zaplatiť podľa priznanej dane z pridanej hodnoty, prostredníctvom metódy indukcie, ktorá je založená na sektorových štúdiách odhadujúcich pravdepodobné výnosy určitých kategórií platiteľov dane, za predpokladu, že sa tieto právne predpisy uplatňujú v súlade s článkami 47 a 48 Charty základných práv Európskej únie.

Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby určil, či konkrétne uplatnenie tejto právnej úpravy v konkrétnom prípade porušuje tieto zásady, so zreteľom na všetky okolnosti sporu vo veci samej.

- 1 Jazyk prednesu: angličtina.
- 2 ďalej len „smernica o DPH“ (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
- 3 Gazzetta Ufficiale ?. 268 zo 16. októbra 1973.
- 4 Gazzetta Ufficiale ?. 292 z 11. novembra 1972.
- 5 Gazzetta Ufficiale ?. 203 z 30. augusta 1993.
- 6 Gazzetta Ufficiale ?. 110 zo 14. mája 1998.
- 7 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 19 a 22).
- 8 Pozri rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 9 Pozri rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33 a citovaná judikatúra).
- 10 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 24 a 28).
- 11 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 23).
- 12 Rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, body 41 a 42 a citovaná judikatúra).
- 13 Pozri rozsudok Maya Marinova, už citovaný, body 43 a 44.
- 14 Rozsudok z 19. júla 2012, Rădăuș (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 44).
- 15 Rozsudok z 20. júna 2013, Rodopi M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, bod 32).
- 16 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36), a z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 46).
- 17 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. januára 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11, body 18 a 19); z 19. júla 2012, Rădăuș (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 49), a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 52).

- 18 Pozri analogicky rozsudky z 10. júla 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394, bod 39), a z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, bod 48).
- 19 Pozri najmä Corte di Cassazione, Sezioni Unite, rozsudky ?. 26635, 26636, 26637 a 26638 z 18. decembra 2009, a ?. 18184 z 29. júla 2013.
- 20 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 27).
- 21 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, body 30, 33 a 38 a citovaná judikatúra).
- 22 Preto považujem za úplne nevyhnutné, aby existovala maximálna úroveň transparentnosti, pokiaľ ide o metodológiu použitú pri príprave štúdie, ako aj v nej uvedené skutočnosti a parametre.
- 23 Pozri články 73, 78 pís. a) a článok 96 smernice o DPH.
- 24 Rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, bod 49).