

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. listopadu 2018 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Dodatečný daňový výměr – Odhad základu daně inductivní metodou – Nárok na odpočet DPH – Domněnka – Zásady neutrality a proporcionality – Vnitrostátní právo zakládající výpočet DPH na předpokládaném obrátu“

Ve věci C-648/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinční daňová komise Regionu Kalábrie, Itálie) ze dne 3. května 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 16. prosince 2016, v řízení

Fortunata Silvia Fontana

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (zpravodaj) a C. Vajda, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Guizzi, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi F. Tomat a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. března 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Fortunatou Silvií Fontanou a Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (daňová správa – Provinční ředitelství Regionu Kalábrie, Itálie) (dále jen „daňová správa“) ve věci daňového výměru týkajícího se doměnění daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Bod 59 odvodňovací směrnice o DPH zní takto:

„Římské státy by měly mít možnost, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat nebo nadále uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit výběr daně nebo zamezit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.“

4 Řlánek 2 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci římského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
- b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečně v rámci římského státu:
 - i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle řlánků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje řlánek 33 nebo 36;
 - ii) v případě nových dopravních prostředků, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle řl. 3 odst. 1, nebo jakoukoli jinou osobou nepovinnou k dani;
 - iii) v případě výrobků podléhajících spotřební dani, pokud lze spotřební daň z pořízení uvnitř Společenství podle směrnice 92/12/EHS vybírat na území římského státu, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle řl. 3 odst. 1;
- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci římského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
- d) dovoz zboží.“

5 Řlánek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v řláncích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6 Podle řlánku 242 této směrnice:

„Každá osoba povinná k dani vede účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a kontrole jejího uplatnění správcem daně.“

7 §lánek 244 uvedené směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že jsou uchovány kopie faktur, které sama vystavila nebo které vystavil poskytovatel nebo příjemce nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet, a všechny faktury, které obdržela.“

8 §lánek 250 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

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

9 Podle §lánku 273 této směrnice:

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

[...]

Italské právo

10 §lánek 39 odst. 1 decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (nařízení prezidenta republiky č. 600 o společných ustanoveních v oblasti vymáhání daní z příjmů) ze dne 29. září 1973 (GURI č. 268 ze dne 16. října 1973) stanoví:

„V případě příjmu z podnikání fyzických osob provede [daňový] úřad tyto úpravy:

[...]

d) v případě, že je zjištěna neúplnost, nepravdivost nebo nepřesnost skutečností uvedených v přiznání a jeho přílohách při kontrole účetních dokladů a jiných kontrolách uvedených v §lánku 33, nebo při kontrole úplnosti, přesnosti a věcné správnosti účetních dokladů na základě faktur a jiných dokladů vztahujících se k podnikateli a údajů a informací shromážděných úřadem v souladu s §lánkem 32. Existence nepřiznaných příjmových nebo neexistence přiznaných závazků může být také prokázána na základě prostých domněnek, jestliže jsou závažné, přesné a consistentní.“

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta republiky č. 633, kterým se zavádí a upravuje daň z přidané hodnoty), ze dne 26. října 1972 (GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972), upravuje podmínky, za nichž se provádí oprava prohlášení k DPH. §lánek 54 tohoto nařízení v zásadě stanoví, že ověření pravdivosti přiznání k této dani může být provedeno formou formální kontroly předloženého přiznání nebo podrobněji, buď na základě informací a údajů dostupných daňové správě, nebo na základě těch, které jsou získány touto správou při výkonu její vyšetřovací pravomoci.

12 ?lánek 62 bis legislativního na?ízení ?. 331/93 (GURI ?. 203 ze dne 30. srpna 1993), p?em?n?ného na zákon ?. 427 ze dne 29. ?íjna 1993 (GURI ?. 255 ze dne 29. ?íjna 1993), stanoví:

„1. Po projednání s p?íslnými profesními a odborovými sdruženími vypracují útvary da?ového odboru ministerstva financí nejpozd?ji do 31. prosince 1996 p?íslné sektorové studie ve vztahu k r?zným hospodá?ským odv?tvím s cílem zefektivnit vym?ování dan? a umožnit podrobn?jší ur?ení presump?ních koeficient? uvedených v ?lánku 11 legislativního na?ízení ?. 69 ze dne 2. b?ezna 1989, p?em?n?ného po zm?nách na zákon ?. 154 ze dne 27. dubna 1989, ve zn?ní pozd?jších zm?n. Za tímto ú?elem tyto ú?ady ozna?í významné vzorky osob povinných k dani, které pat?í do stejných odv?tví a které se podrobí kontrole s cílem ur?it charakteristické rysy ?innosti, již vykonávají. Sektorové studie budou schvalovány na?ízeními ministerstva financí, je? budou vyhlášena v *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* nejpozd?ji dne 31. prosince 1995. Lze je m?nit a pro ú?ely dom??ení daní budou platné od da?ového roku 1995.“

13 ?lánek 62 sexies odst. 3 legislativního na?ízení ?. 331/93 zní:

„Dom??ení dan? podle ?l. 39 prvního pododstavce písm. d) na?ízení prezidenta republiky ?. 600 ze dne 29. zá?í 1973 a jeho pozd?jších zm?n, jako? i ?lánku 54 na?ízení prezidenta republiky ?. 633 ze dne 26. ?íjna 1972 a jeho pozd?jších zm?n, se m?že zakládat i na existenci závažných nesrovnalostí mezi ziskem, p?íjmy a odm?namy, které byly p?iznány, a t?mi, které lze d?vodn? vyvodit z vlastností a podmínek výkonu konkrétní ?innosti nebo ze sektorových studií vypracovaných ve smyslu ?lánku 62 bis tohoto na?ízení.“

14 ?lánek 10 zákona ?. 146 ze dne 8. kv?tna 1998 (GURI ?. 110, b?žný dopln?k ke GURI ?. 93) stanoví:

„1) Dom??ení dan? založené na sektorových studiích stanovené v ?lánku 62 sexies legislativního na?ízení ?. 331 ze dne 30. srpna 1993, pozm?n?ného a p?em?n?ného na zákon ?. 427 ze dne 29. ?íjna 1993, se vztahuje na osoby povinné k dani v souladu s postupy stanovenými v tomto ?lánku, jestliže se ukáže, že p?iznaný p?íjem nebo odm?ny jsou nižší, než je p?íjem nebo odm?na, které lze ur?it na základ? t?chto studií.

[...]

3 bis) V p?ípadech uvedených v odstavci 1 da?ový ú?ad je? p?ed doru?ením da?ového vým?ru p?edvolá osobu povinnou k dani podle ?lánku 5 legislativního na?ízení ?. 218 ze dne 19. ?ervna 1997.

3 ter) V p?ípad? nedostate?ných p?íjm? nebo odm?n stanovených na základ? sektorových studií mohou být potvrzeny d?vody od?vod?ující nedostate?né p?íjmy nebo odm?ny, je? byly na základ? t?chto studií prohlášeny za nep?im?né. D?vody nesrovnalostí mezi p?iznáním a hospodá?skými ukazateli, které byly identifikovány výše uvedenými studiemi, mohou být rovn?ž potvrzeny. Takováto potvrzení mohou být vydána na žádost osoby povinné k dani osobami uvedenými v písm. a) a b) ?l. 3 odst. 3 na?ízení vydaného na základ? na?ízení prezidenta republiky ?. 322 ze dne 22. ?ervence 1998, které jsou oprávn?ny zasílat p?iznání elektronicky, pracovníky center da?ové pomoci, jimiž jsou osoby uvedené v ?l. 32 odst. 1 písm. a), b) a c) legislativního na?ízení ?. 241 ze dne 9. ?ervence 1997, a zam?stnanci a ú?edníky profesních sdružení oprávn?ných poskytovat technickou podporu stanovenou v ?l. 12 odst. 2 legislativního na?ízení ?. 546 ze dne 31. prosince 1992.

[...]

5) Pro účely [DPH] se na vyšší příjem nebo odměnu stanovené na základě sektorových studií, s přihlédnutím k existenci nezdanitelných plnění nebo plnění podléhajících zvláštní úpravě, použije průměrná sazba vyplývající z poměru mezi daní ze zdanitelných plnění a přiznaného obrátu, po odečtení daně za dodání odpisovatelného zboží a přiznaného obrátu.

[...]

7) Na základě vyhlášky ministerstva financí bude ustanovena odborná komise jmenovaná ministrem, přičemž se přihledne ke zprávám vypracovaným profesními hospodářskými organizacemi a profesními řády. Tato komise před schválením a zveřejněním každé sektorové studie vydá stanovisko ohledně schopnosti těchto studií ukazovat realitu, na kterou se vztahují. Za poradenskou činnost členů komise nebude požadováno žádné protiplnění.

[...]"

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

15 Vůči F. S. Fontaně, která je osobou podléhající DPH, bylo zahájeno řízení o doměnění daně za daňové období 2010.

16 Daňová správa zaslala žalobkyni v povodním řízení dne 14. května 2014 předvolání, na jehož základě bylo zahájeno kontradiktorní řízení o doměnění daně.

17 V rámci tohoto řízení F. S. Fontana zpochybnila částku doměněné daně, jež jí měla být oznámena a jež byla určena na základě sektorové studie vztahující se ke kategorii účetních a daňových poradců.

18 Dne 24. prosince 2014 oznámila daňová správa F. S. Fontaně daňový výměr týkající se daně z příjmu fyzických osob, regionální daně z výrobních činností a DPH, splatných za daňové období 2010.

19 Žalobkyně v povodním řízení podala žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinční daňová komise Regionu Kalábrie, Itálie), ve které napadla mimo jiné výši nedoplatky DPH, jejichž uhrazení požadovala daňová správa. Zejména tvrdila, že daňová správa v její věci chybně použila sektorovou studii vztahující se na účetní a daňové poradce, namísto studie vztahující se k poradcům řízení lidských zdrojů, což žalobkyně v povodním řízení považuje za svou hlavní činnost. Žalobkyně v povodním řízení mimoto tvrdila, že částka DPH byla stanovena na základě sektorové studie, která neumožňuje získat ucelený obrázek o příjmech dosažených jejím podnikem z hlediska proporcionality a soudržnosti.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinční daňová komise Regionu Kalábrie) uvádí, že námitka vznesená žalobkyní v povodním řízení ohledně skutečnosti, že daňová správa chybně přičítala její činnosti pod činnosti účetních a daňových poradců, není opodstatněná, neboť „argumenty žalobkyně [v povodním řízení] nemají nespornou faktickou oporu“.

21 Vyjádřila však pochybnosti, zejména z hlediska zásad daňové neutrality a proporcionality, pokud jde o metodu zjišťování nedoplatky DPH, založenou na sektorové studii.

22 Předkládající soud v této souvislosti zdůrazňuje, že taková metoda zjišťování zohledňuje pouze celkový příjem a nebere v potaz každou z ekonomických operací vykonávaných osobou

povinnou k dani a její nárok na odpouštění částky DPH odvedené na vstupu.

23 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Provinční daňová komise Regionu Kalábrie) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 113 a 114 SFEU[, jakož i směrnice o DPH], z hlediska respektování zásady odpouštění a povinnosti výběru daně a obecně z hlediska zásady neutrality a přenesení daně takové italské vnitrostátní právní úpravy, jako jsou čl. 62 sexies odst. 3 a článek 62 bis legislativního nařízení č. 331/93, [přeměněného na zákon] č. 427 ze dne 29. října 1993, která stanoví, že DPH lze uplatnit na celkový obrát zjištěný indukivní metodou?“

K předběžné otázce

K přípustnosti

24 Italská vláda se domnívá, že položená otázka je hypotetická, neboť námitka žalobkyně v převodním řízení, jež se týkala především chybné klasifikace její profesní činnosti v rámci sektorových studií, byla zamítnuta předkládajícím soudem, který již fakticky vyloučil, že by sektorová studie dotčená v převodním řízení neodpovídala realitě této ekonomické činnosti.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že na otázky týkající se unijního práva se vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v převodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 26. října 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 16 a citovaná judikatura).

26 V projednávané věci zpochybnila žalobkyně v převodním řízení výsledky sektorové studie s odvodněním, že neodrážejí realitu její ekonomické činnosti. To vedlo předkládající soud k otázce, zda metoda odhadu základu daně založená na této sektorové studii, která vychází z celkového obrátu a nezohledňuje každou z ekonomických operací uskutečněných osobou povinnou k dani, je či není v souladu se Smlouvou o FEU, se směrnicí o DPH a se zásadami daňové neutrality a proporcionality.

27 Jelikož nelze mít za to, že otázka položená předkládajícím soudem nemá vztah k realitě nebo předmětu sporu v převodním řízení, je tedy třeba ji prohlásit za přípustnou.

K věci samé

28 Úvodem je třeba poukázat na to, že články 113 a 114 SFEU, na něž odkazuje předkládající soud v položené otázce, nejsou v projednávané věci relevantní, neboť se týkají institucionálních podmínek, za nichž jsou přijímána opatření ke sbližování právních předpisů členských států v Evropské unii.

29 Vzhledem k této poznámce je třeba mít za to, že podstatou otázky položené předkládajícím soudem je, zda směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která daňové správy umožňuje použít induktivní metodu založenou na sektorových studiích schválených nařízením ministra pro účely určení výše obratu dosaženého osobou povinnou k dani, a v důsledku toho vydat dodatečný daňový výměr, kterým je domněna DPH.

30 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v souladu s obecným pravidlem uvedeným v článku 73 směrnice o DPH je základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavočin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33 a citovaná judikatura).

31 Aby mohla být uplatněna DPH a byla možná její kontrola ze strany daňové správy, ukládají články 242 a 244, jakož i čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH osobám povinným odvést tuto daň povinnost vést odpovídající účetnictví, uchovávat kopii všech faktur, které vystavily, a všech faktur, které uhradily, a konečně povinnost předkládat daňové správy daňové přiznání, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné DPH.

32 K zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům umožňuje čl. 273 první pododstavec směrnice o DPH členským státům, aby ukládaly další povinnosti, než které jsou uvedeny v této směrnici, jež považují za nezbytné pro tyto účely, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic. Dále má směrnice o DPH podle bodu 59 odvodněná za cíl dát členským státům možnost, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit výběr daně nebo zamezit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

33 Soudní dvůr judikoval, že z čl. 273 prvního pododstavce, jakož i z článku 2 a čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH a z čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (rozsudky ze dne 5. října 2016, Maja Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 41 a citovaná judikatura, a ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18).

34 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že skutečnost, že osoba povinná k dani nepřizná veškerý svůj dosažený obrát, nemůže bránit výběru DPH, a že je na příslušných vnitrostátních orgánech, aby nastolily stav, který by existoval, kdyby nedošlo k takovému chování osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 42).

35 Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení článku 273 směrnice o DPH neuvádí nad meze jimi stanovené podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, a členským státům proto přiznávají prostor pro uvážení, co se týče prostředků k dosažení cíle zajištění vybrání celé DPH a boji proti daňovým únikům. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc v souladu s unijním právem a jeho obecnými zásadami, zejména v souladu se zásadou proporcionality a zásadou daňové neutrality (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 5. října 2016, Maja Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, body 43 a 44 a citovaná judikatura, a ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41).

36 Článek 273 směrnice o DPH tak v zásadě nebrání takové vnitrostátní úpravě, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, která stanoví částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani na základě celkového obrátu odhadnutého induktivně na základě sektorových studií schválených ministerským nařízením, aby byl zajištěn přesný výběr DPH a zamezeno dačovému úniku.

37 Tato vnitrostátní právní úprava a její použití však mohou být s unijním právem v souladu jen tehdy, jsou-li dodrženy zásady daové neutrality a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 44).

38 Je na vnitrostátním soudu, aby posoudil služitelnost vnitrostátních opatření dotčených ve věci v povodním řízení s požadavky uvedenými v předchozím bodě. Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout veškeré užitečné informace pro rozhodnutí sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2016, Maja Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 46).

39 Pokud jde o zásadu daové neutrality, podle judikatury Soudního dvora představuje právo osob povinných k dani odejít od DPH, kterou jsou povinny odvést, DPH dlužnou nebo odvedenou za jimi pořízené zboží nebo přijaté služby na vstupu, základní zásadu společného systému DPH. Úelem režimu odpote je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 56 a 57, jakož i citovaná judikatura).

40 Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpote je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 33 a citovaná judikatura).

41 Z použití zásady daové neutrality plyne, že pokud daová správa zamýšlí zaslat dodatečný výměr DPH, jehož výše vyplývá z celkového dodatečného obrátu zjištěného induktivní metodou, musí mít dotyčná osoba povinná k dani nárok na odpote DPH, kterou odvedla na vstupu, za podmínek, jež jsou pro tento účel stanoveny v hlavě X směrnice o DPH.

42 Pokud jde o zásadu proporcionality, ta nebrání vnitrostátní úpravě stanovící, že pouze významné rozdíly mezi výší obrátu přiznanou osobou povinnou k dani a výší určenou induktivní metodou s přihlédnutím k obrátu dosaženému osobami vykonávajícími tutéž činnost jako tato osoba povinná k dani mohou vést k zahájení řízení, jež vyústí v domnění daně. Sektorové studie použité pro účely zjištění tohoto obrátu pomocí indukce musí být přesné, spolehlivé a aktuální. Takový rozdíl může vést pouze ke vzniku vyvratitelné domněnky, jež může být vyvrácena osobou povinnou k dani na základě důkazů svěřících o opaku.

43 V tomto kontextu je třeba poukázat na to, že v průběhu řízení o domnění daně musí být zajištěno právo osoby povinné k dani na obhajobu, což s sebou nese zejména to, že před přijetím rozhodnutí, které nepříznivě zasahuje do práv osoby povinné k dani, musí mít tato osoba možnost účelně přednést své stanovisko ke skutečnostem, na nichž orgány hodlají založit své rozhodnutí (rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 30).

44 Osoba povinná k dani tak musí mít možnost napadnout jak správnost předemtné sektorové studie nebo relevanci této studie pro posouzení její specifické situace. A dále musí mít osoba povinná k dani možnost vysvětlit, proč přiznaný obrat – přestože je nižší než obrat určený induktivní metodou – odpovídá realitě její činnosti v dotyčném období. V rozsahu, v němž použití sektorové studie pro uvedenou osobu povinnou k dani znamená povinnost případně prokázat

negativní skutečnosti, zásada proporcionality vyžaduje, aby požadovaná daňová úroveň nebyla nepřiměřeně vysoká.

45 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že mechanismus dotčený ve věci v původním řízení podle všeho není z hlediska své koncepce, struktury a konkrétních ustanovení, jimiž se řídí, v rozporu se zásadou proporcionality, což ovšem musí ověřit předkládající soud.

46 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět, že směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která daňové správy umožňuje, aby v případě zásadních rozdílů mezi přiznanými příjmy a příjmy odhadovanými na základě sektorových studií použila induktivní metodu založenou na takovýchto sektorových studiích pro účely určení výše obratu dosaženého osobou povinnou k dani, a v důsledku toho vydala dodatečný daňový výměr, kterým je domněna DPH, za podmínky, že tato úprava a její použití při dodržení zásad daňové neutrality a proporcionality a respektování práva na obhajobu umožňují osobě povinné k dani zpochybnit výsledky získané touto metodou na základě všech důkazů svěřících o opaku, jež má k dispozici, a uplatnit svůj nárok na odpočet v souladu s ustanoveními hlavy X směrnice o DPH, což musí ověřit předkládající soud.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která daňové správy umožňuje, aby v případě zásadních rozdílů mezi přiznanými příjmy a příjmy odhadovanými na základě sektorových studií použila induktivní metodu založenou na takovýchto sektorových studiích pro účely určení výše obratu dosaženého osobou povinnou k dani, a v důsledku toho vydala dodatečný daňový výměr, kterým je domněna daň z přidané hodnoty (DPH), za podmínky, že tato úprava a její použití při dodržení zásad daňové neutrality a proporcionality a respektování práva na obhajobu umožňují osobě povinné k dani zpochybnit výsledky získané touto metodou na základě všech důkazů svěřících o opaku, jež má k dispozici, a uplatnit svůj nárok na odpočet v souladu s ustanoveními hlavy X směrnice 2006/112, což musí ověřit předkládající soud.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.