

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (czwarta izba)

z dnia 21 listopada 2018 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 273 – Określenie wysokości zobowiązania podatkowego – Ustalanie podstawy opodatkowania metodą indukcyjną – Prawo do odliczenia VAT – Domniemanie – Zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności – Prawo krajowe przyjmujące za podstawę obliczenia VAT zakładany obrót

W sprawie C-648/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisja podatkowa dla prowincji regionu Kalabria, Włochy) postanowieniem z dnia 3 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

**Fortunata Silvia Fontana**

przeciwko

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,**

TRYBUNAŹ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 stycznia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 marca 2018 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 273

dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Fortunatę Silvią Fontanę a Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (organem podatkowym – prowincjonalną dyrekcją dla regionu Kalabria, Włochy, zwanym dalej „organem podatkowym”) dotyczącego decyzji podatkowej w sprawie zapłaty zaległego podatku od wartości dodanej (VAT).

## Ramy prawne

### Prawo Unii

3 Motyw 59 zaskarżonej dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzania lub utrzymywania specjalnych środków stanowiących odstępstwo od niniejszej dyrektywy, aby uprościć pobór podatku lub zapobiec niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”.

4 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy tej przewiduje, że:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

(ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

(iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1;

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

d) import towarów”.

5 Artykuł 73 dyrektywy VAT przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z

cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

6 Zgodnie z art. 242 tej dyrektywy:

„Ka?dy podatnik prowadzi ewidencj? ksi?gow? w sposób wystarczaj?co szczegó?owy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

7 Artyku? 244 wskazanej dyrektywy stanowi:

„Ka?dy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobi?cie lub przez nabywc? lub us?ugobiorc?, lub te? w jego imieniu i na jego rzecz przez osob? trzeci?, a tak?e wszystkich faktur, które otrzyma?”.

8 Artyku? 250 ust. 1 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych”.

9 Zgodnie z art. 273 tej?e dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

## **Prawo w?oskie**

10 Artyku? 39 ust. 1 decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (dekretu prezydenta republiki nr 600 w sprawie wspólnych przepisów dotycz?cych ustalenia zobowi?zania w zakresie podatku dochodowego) z dnia 29 wrze?nia 1973 r. (GURI nr 268, z dnia 16 pa?dziernika 1973 r.) stanowi:

„W odniesieniu do dochodu z dzia?alno?ci gospodarczej osób fizycznych organ [podatkowy] dokonuje zmiany wymiaru podatku:

[...]

d) je?eli niekompletno??, sprzeczno?? z prawd? lub niedok?adno?? informacji wskazanych w deklaracji i za??cznikach do niej wynika z kontroli dokumentów ksi?gowych oraz z innych ?rodków kontrolnych, o których mowa w art. 33, lub ze sprawdzenia kompletno?ci, dok?adno?ci i zgodno?ci z prawd? dokumentów ksi?gowych na podstawie faktur oraz innych dokumentów dotycz?cych danego przedsi?biorstwa i na podstawie danych i informacji zebranych przez organ [podatkowy] zgodnie z art. 32. Istnienie niezadeklarowanej dzia?alno?ci lub nieistnienie zadeklarowanych zobowi?za? mo?e zosta? wywiedziona tak?e na mocy zwyk?ych domniema?, pod warunkiem ?e s? one istotne, precyzyjne oraz spójne”.

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret prezydenta republiki nr 633 w sprawie podatku od warto?ci dodanej) z dnia

26 października 1972 r. (GURI nr 292, z dnia 11 listopada 1972 r.) reguluje zasady dokonywania korekt deklaracji dotyczących VAT. Artykuł 54 tego dekretu stanowi w istocie, że kontrola i weryfikacja deklaracji VAT pod względem zgodności z prawdą może być prowadzona na podstawie formalnej rewizji złozonej deklaracji lub w sposób bardziej szczegółowy, to znaczy albo na podstawie informacji i danych, którymi dysponują organy podatkowe, albo tych zebranych przez organy na podstawie ich uprawnień dochodzeniowych.

12 Artykuł 62 bis dekretu z mocą ustawy nr 331/93 (GURI nr 203, z dnia 30 sierpnia 1993 r.), zastępnego ustawą nr 427 z dnia 29 października 1993 r. (GURI nr 255, z dnia 29 października 1993 r.), stanowi:

„1. Wydziały departamentu podatkowego ministerstwa finansów, po zasięgnięciu opinii stowarzyszeń zawodowych i branżowych, opracują do dnia 31 grudnia 1996 r. w odniesieniu do różnych sektorów gospodarczych, w szczególności studia sektorowe celem zwiększenia skuteczności czynności określenia wysokości zobowiązań podatkowego i umożliwienia dokładniejszego określenia wstępnych współczynników, o których mowa w art. 11 dekretu z mocą ustawy nr 69 z dnia 2 marca 1989 r. zastępnego wraz ze zmianami ustawy nr 154 z dnia 27 kwietnia 1989 r. W tym celu wydziały te określą istotne cechy podatników należących do tych sektorów poddawanych kontroli, celem wyodrębnienia charakterystycznych elementów wykonywanej działalności. Studia sektorowe podlegają zatwierdzeniu dekretem ministra finansów publikowanym w *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* do dnia 31 grudnia 1995 r.; mogą być zmieniane oraz zachowują ważność do celów określenia wysokości zobowiązań począwszy od roku podatkowego 1995”.

13 Zgodnie z art. 62 sexies ust. 3 dekretu z mocą ustawy nr 331/93:

„Określenie wysokości zobowiązań podatkowego, o którym mowa w art. 39 ust. 1 lit. d) dekretu prezydenta republiki nr 600 z dnia 29 września 1973 r. i art. 54 dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r., może opierać się także na istnieniu istotnych niezgodności pomiędzy zadeklarowanymi dochodami, honorariami i wynagrodzeniami a tymi, które mogą zasadnie wywnioskować na podstawie cech i warunków wykonywania szczególnej działalności lub ze studiów sektorowych opracowanych na mocy art. 62 bis niniejszego dekretu”.

14 Artykuł 10 ustawy nr 146 z dnia 8 maja 1998 r. (GURI nr 110, dodatek zwyczajny do GURI nr 93) stanowi:

„1. Określenia wymiaru należnego podatku oparte na studiach sektorowych, o których mowa w art. 62 sexies dekretu z mocą ustawy nr 331 z dnia 30 sierpnia 1993 r. zastępnego wraz ze zmianami ustawy nr 427 z dnia 29 października 1993 r. dokonuje się względem podatników zgodnie z procedurą wskazaną w niniejszym artykule, jeżeli zadeklarowany dochód lub wynagrodzenie są niższe niż dochód lub wynagrodzenie określone na podstawie wskazanych powyżej studiów.

[...]

3 bis. W sprawach, o których mowa w ust. 1, organ [podatkowy] przed doręczeniem zawiadomienia w sprawie określenia wysokości zobowiązań podatkowego wezwie podatnika do stawienia się zgodnie z art. 5 dekretu z mocą ustawodawczego nr 218 z dnia 19 czerwca 1997 r.

3 ter. W przypadku niewystarczającego poziomu dochodu ustalonego na podstawie studiów sektorowych przyczyny uzasadniającego wskazany powyżej niewystarczający poziom dochodu, w odniesieniu do poziomu wynikającego ze studiów sektorowych, mogą zostać poświadczane. Przyczyny niezgodności pomiędzy deklaracją a wskaźnikami ekonomicznymi, wskazanymi w

studiach, o których mowa powyżej, mogą także zostać powiadczone. Takie powiadczenie wydawane jest na wniosek podatnika przez osoby wskazane w art. 3 ust. 3 lit. a) i b) rozporządzenia, o którym mowa w dekrete prezydenta republiki nr 322 z dnia 22 lipca 1998 r., upoważnione do przekazania deklaracji drogą elektroniczną, przez pracowników centrów obsługi podatkowej utworzonych przez podmioty, o których mowa w art. 32 ust. 1 lit. a), b) i c) dekretu ustawodawczego nr 241 z dnia 9 lipca 1997 r., oraz przez pracowników i urzędników stowarzyszeń zawodowych upoważnionych do zapewnienia obsługi technicznej, o której mowa w art. 12 ust. 2 dekretu ustawodawczego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r.

[...]

5. Do celów [VAT] w odniesieniu do wyższego dochodu bądź wynagrodzenia, określonych na podstawie wskazanych powyżej studiów sektorowych, przy uwzględnieniu istnienia transakcji niepodlegających opodatkowaniu lub transakcji podlegających procedurom szczególnym, stosuje się średnie stawki obliczone jako stosunek podatku od podlegających opodatkowaniu transakcji do zadeklarowanego obrotu, przy czym nie uwzględnia się podatku dotyczącego dostaw towarów podlegających amortyzacji wraz z zadeklarowanym obrotem.

[...]

7. Dekretem ministra finansów powołuje się komisje biegłych wyznaczonych przez tegoż ministra, przy uwzględnieniu także informacji przygotowanych przez branżowe organizacje ekonomiczne i zrzeszenia zawodowe. Przed zatwierdzeniem i publikacją każdego studium sektorowego komisja wydaje opinię co do potencjału owych studiów w zakresie przedstawienia okoliczności faktycznych, do których się odwołują. Członkowie komisji nie otrzymują wynagrodzenia za działalność doradczą.

[...]”.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

15 W stosunku do F.S. Fontany, będącej podatnikiem VAT, podjęto działania w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego za rok podatkowy 2010.

16 Organ podatkowy wysłał skarżycę w postępowaniu głównym w dniu 14 maja 2014 r. wezwanie do stawienia się, co doprowadziło do wszczęcia między stronami postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

17 W ramach tego postępowania F.S. Fontana zakwestionowała wysokość zobowiązania podatkowego, które miało względem niej określić, a która została ustalona na podstawie studiów sektorowych dotyczących kategorii księgowych oraz doradców podatkowych.

18 W dniu 24 grudnia 2014 organ podatkowy przekazał F.S. Fontanie decyzję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku regionalnego od działalności produkcyjnej oraz VAT należnych z tytułu roku podatkowego 2010.

19 Skarżycza w postępowaniu głównym wniosła skargę do Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisji podatkowej dla prowincji regionu Kalabria, Włochy), kwestionując, między innymi, wysokość zaległości z tytułu VAT dochodzonych przez organ podatkowy. W szczególności podniosła, że organ podatkowy błędnie zastosował do jej sytuacji studium sektorowe odnoszące się do biegłych księgowych oraz doradców podatkowych zamiast studium dotyczącego konsultantów ds. zatrudnienia odnoszącego się do działalności, którą uznaje ona za swoją główną działalność. Ponadto podniosła ona, że kwota VAT została oszacowana na

podstawie studiów sektorowych, które nie pozwalają na odpowiednie odzwierciedlenie dochodów jej przedsiębiorstwa z punktu widzenia proporcjonalności i spójności.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisja podatkowa dla prowincji regionu Kalabria) wskazuje, że zarzuty podniesione przez skarżycę w postępowaniu głównym dotyczące faktu, że organ podatkowy niesłusznie przyrównał jej działalność do działalności biegłych księgowych i doradców podatkowych nie są uzasadnione, ponieważ „argumenty skarżycy [w postępowaniu głównym] nie znajdują potwierdzenia w niepodważalnych faktach”.

21 Organ ten wyraża jednak wątpliwości, w szczególności w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, dotyczące opartej na studium sektorowym metody szacowania zaległości z tytułu VAT.

22 W tym zakresie sąd odsyłający podkreśla, że taka metoda oceny uwzględnia jedynie ogólny dochód, pomijając poszczególne transakcje gospodarcze realizowane przez podatnika oraz jego prawo do odliczenia kwoty naliczonego przez niego VAT.

23 W tej sytuacji Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisja podatkowa dla prowincji regionu Kalabria) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„Czy w szczególności, w której zezwala na zastosowanie VAT do całościowego obrotu oszacowanego zgodnie z metodą indukcyjną, przepis włoskiego prawa krajowego wynikający z art. 62 sexies ust. 3 i art. 62 bis dekretu z mocą ustawy nr 331/93 [zastąpionego] ustawą nr 427 z dnia 29 października 1993 r. jest zgodny z art. 113 i 114 TFUE [i dyrektywą VAT] w zakresie poszanowania prawa do odliczenia i obowiązku przerzucenia podatku i, ogólnie rzecz ujmując, w nawiązaniu do zasady neutralności i przeniesienia podatku?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

#### **W przedmiocie dopuszczalności**

24 Rząd włoski twierdzi, że pytanie prejudycjalne jest hipotetyczne, ponieważ zarzuty skarżycy w postępowaniu głównym dotyczące zasadniczo błędnej klasyfikacji w ramach studiów sektorowych zastosowanej do jej działalności zawodowej zostały oddalone przez sąd odsyłający, który wykluczył ją, że studia sektorowe będące przedmiotem postępowania głównego nie odzwierciedlają rzeczywistego charakteru odnośnej działalności gospodarczej.

25 W tym zakresie należy przypomnieć, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa orzekania przez Trybunał w przedmiocie pytania prejudycjalnego skierowanego do niego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że zadana wykładnia prawa Unii nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego koniecznymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (wyrok z dnia 26 października 2017 r., BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszym przypadku skarżycza w postępowaniu głównym zakwestionowała wyniki studiów sektorowych z uwagi na to, że nie odzwierciedlały one rzeczywistego charakteru prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Doprowadziło to sąd odsyłający do podniesienia kwestii, czy metoda oceny oparta na studium sektorowym, bazującym na całokształcie obrotu, z pominięciem poszczególnych transakcji gospodarczych dokonanych przez podatnika,

jest b) nie jest zgodna z traktatem FUE, dyrektyw? VAT oraz zasadami neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci.

27 W rezultacie, poniewa? pytanie przed?one przez s?d odsy?aj?cy nie wydaje si? pozbawione zwi?zku ze stanem faktycznym czy przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, nale?y uzna?, ?e jest ono dopuszczalne.

### **Co do istoty**

28 Na wst?pie nale?y zauwa?y?, ?e art. 113 i 114 TFUE, do których odwo?uje si? s?d odsy?aj?cy w przed?onym pytaniu, nie maj? w niniejszej sprawie znaczenia, poniewa? artyku?y te dotycz? uregulowa? instytucjonalnych w dziedzinie przyjmowania ?rodków s?u??cych wzajemnemu zbl?eniu przepisów pa?stw cz?onkowskich w ramach Unii Europejskiej.

29 Maj?c to na wzgl?dzie, nale?y uzna?, ?e poprzez swe pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy dyrektyw? VAT, a tak?e zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych takich jak b) przedmiotem post?powania g?ównego, które umo?liwiaj? organowi podatkowemu pos?ugiwanie si? metod? indukcyjn? opart? na studiach sektorowych, zatwierdzonych dekretem ministra w celu ustalenia wielko?ci obrotu uzyskanego przez podatnika i w konsekwencji okre?lenia wysoko?ci zobowi?zania podatkowego obejmuj?cego zap?at? zaleg?o?ci z tytu?u VAT.

30 W tym zakresie nale?y podkre?li?, ?e zgodnie z ogóln? zasad? okre?lon? w art. 73 dyrektywy VAT podstaw? opodatkowania odp?atnej dostawy towarów lub odp?atnego ?wiadczenia us?ug stanowi ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane z tego tytu?u przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Aby umo?liwi? stosowanie VAT i jego kontrol? przez organy podatkowe, art. 242 i 244, a tak?e art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT zobowi?zuj? podatników z tytu?u tego podatku do prowadzenia odpowiedniej ewidencji ksi?gowej, zachowywania kopii wszystkich wystawianych i zap?aconych przez nich faktur i wreszcie sk?adania organom podatkowym deklaracji zawieraj?cych wszystkie dane konieczne do ustalenia kwoty VAT podlegaj?cego zap?acie.

32 W celu zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala pa?stwom cz?onkowskim przewidzie? obowi?zki inne ni? wyszczególnione ju? w dyrektywie, które uznaj? one za niezb?dne dla tych celów, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b) prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic. Ponadto zgodnie z motywem 59 dyrektywy VAT d??y ona do zapewnienia pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?ci, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzania lub utrzymywania specjalnych ?rodków stanowi?cych odst?pstwo od tej dyrektywy, celem uproszczenia poboru podatku lub zapobie?enia niektórym formom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

33 Trybuna? orzek?, ?e z art. 273 akapit pierwszy oraz z art. 2 i art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT, a tak?e z art. 4 ust. 3 TUE wynika, i? ka?de pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane do podj?cia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mog?cych zapewni? pe?ny pobór podatku VAT na swoim terytorium i zwalczanie oszustw podatkowych (wyroki z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 20 marca 2018 r., Menci, C?524/15, EU:C:2018:197, pkt 18).

34 Nale?y w tym zakresie podkre?li?, ?e brak zadeklarowania przez podatnika ca?kowitego uzyskanego obrotu nie mo?e stanowi? przeszkody w poborze VAT i do w?a?ciwych organów krajowych nale?y przywrócenie sytuacji, jaka zaistnia?aby, gdyby podatnik nie post?pi? w ten sposób (zob. podobnie wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 42).

35 Trybuna? orzek?, ?e art. 273 dyrektywy VAT, poza okre?lonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowi?zków, jakie mog? przewidzie? pa?stwa cz?onkowskie, i ?e w konsekwencji przepis ten przyznaje pa?stwom cz?onkowskim zakres swobodnego uznania co do ?rodków zmierzaj?cych do zapewnienia pe?nego poboru nale?nego VAT na ich terytorium i zwalczania oszustw podatkowych. Jednak?e pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do wykonywania owej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a szczególnie?ci z poszanowaniem zasady proporcjonalno?ci i zasady neutralno?ci podatkowej (zob. podobnie w szczególnie?ci, wyroki z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 43, 44 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, pkt 41).

36 W zwi?zku z tym art. 273 dyrektywy VAT co do zasady nie stoi na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych takich jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, które okre?laj? kwot? VAT, jak? powinien zap?aci? podatnik na podstawie ca?kowitego obrotu, oszacowanego przy u?yciu metody indukcyjnej na podstawie studiów sektorowych zatwierdzonych dekretem ministra w celu zapewnienia pe?nego poboru podatku VAT i zwalczania oszustw podatkowych.

37 Niemniej jednak te przepisy krajowe i ich stosowanie s? zgodne z prawem Unii tylko wówczas, gdy zachowuj? zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci (zob. podobnie wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 44).

38 Do s?du odsy?aj?cego nale?y dokonanie oceny zgodno?ci krajowych ?rodków b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego z wymogami wskazanymi w poprzednim punkcie. Trybuna? mo?e jednak udzieli? mu wszelkich wskazówek przydatnych do rozstrzygni?cia tocz?cego si? przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 46).

39 Co si? tyczy zasady neutralno?ci podatkowej, to zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, podatku nale?nego lub zap?aconego z tytu?u otrzymanych przez nich towarów i us?ug powoduj?cych naliczenie podatku stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT. System odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach ca?ej jego dzia?alno?ci gospodarczej, pod warunkiem ?e dzia?alno?? ta co do zasady podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 56, 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Jak podkre?la? wielokrotnie Trybuna?, prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r.,



Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Z zastosowania zasady neutralności podatkowej wynika, że w sytuacji gdy organ podatkowy rozważa wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu VAT, którego kwota wynika z całkowitego dodatkowego obrotu ustalonego zgodnie z metodą indukcyjną, dany podatnik powinien mieć prawo odliczenia naliczonego VAT na warunkach przewidzianych w tym celu w tytule X dyrektywy VAT.

42 Co się tyczy zasady proporcjonalności, zasada ta nie stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, które przewidują, że wyjątkowo istotne różnice między obrotem zadeklarowanym przez podatnika a obrotem ustalonym przy użyciu metody indukcyjnej, z uwzględnieniem obrotu uzyskanego przez podmioty prowadzące tak samo jak ten podatnik działalność, mogą skutkować wszczęciem postępowania prowadzącego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Studia sektorowe wykorzystywane w celu ustalenia tego obrotu metodą indukcyjną powinny być dokładne, rzetelne i aktualne. Taka różnica może jedynie prowadzić do powstania wzruszalnego domniemania, które może zostać obalone przez podatnika na podstawie dowodów przeciwnych.

43 W tym kontekście trzeba zauważyć, że w toku postępowania prowadzącego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego należy zachować prawo podatnika do obrony, co oznacza w szczególności, że przed przyjęciem rozstrzygnięcia mającego niekorzystne skutki dla podatnika powinien on mieć możliwość przedstawienia w skuteczny sposób swojego stanowiska w kwestii okoliczności mających stanowić podstawę decyzji organów (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 30).

44 W związku z tym podatnik powinien, z jednej strony, mieć możliwość zakwestionowania dokładności odnośnego studium sektorowego lub jego zasadności w celu dokonania oceny jego szczególnej sytuacji. Z drugiej strony, należy zapewnić podatnikowi możliwość wyjaśnienia okoliczności, dla których zadeklarowany obrót, jakkolwiek niższy niż obrót obliczony przy zastosowaniu metody indukcyjnej, odzwierciedla jej rzeczywistość w danym okresie. Ponieważ zastosowanie studium sektorowego oznacza dla danego podatnika obowiązek wykazania, w razie potrzeby, negatywnych okoliczności, zasada proporcjonalności wymaga, aby wymagany standard dowodowy nie był nadmiernie zawężony.

45 W tej sytuacji należy stwierdzić, że mechanizm będący przedmiotem postępowania głównego, z uwagi na jego koncepcję, strukturę i szczególne regulacje go przepisy nie wydają się naruszać zasady proporcjonalności, czego ustalenie należy jednak do sądu odsyłającego.

46 W świetle ogółu powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które umożliwiają organowi podatkowemu w razie poważnych rozbieżności między zadeklarowanymi dochodami a dochodami oszacowanymi na podstawie studiów sektorowych posłużyć się metodą indukcyjną, opartą na takich studiach sektorowych, w celu ustalenia kwoty obrotu uzyskanego przez podatnika i w konsekwencji określenia wysokości zobowiązania podatkowego obejmującego zapłatę zaległego VAT, pod warunkiem że przepisy te i ich zastosowanie umożliwiają podatnikowi, z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także prawa do obrony, zakwestionowanie wyników uzyskanych tą metodą na podstawie ogółu przeciwnych dowodów, którymi on dysponuje, oraz skorzystanie z przysługującego mu prawa do odliczenia zgodnie z przepisami zawartymi w tytule X dyrektywy VAT, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

## **W przedmiocie kosztów**

47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak bzdce przedmiotem postępowania głównego, które umożliwiają organowi podatkowemu w razie poważnych rozbieżności między zadeklarowanymi dochodami a dochodami oszacowanymi na podstawie studiów sektorowych posuwanie się metod indukcyjną, opartą na takich studiach sektorowych, w celu ustalenia kwoty obrotu uzyskanego przez podatnika i w konsekwencji określenia wysokości zobowiązania podatkowego obejmującego zapłatę zaległego podatku od wartości dodanej (VAT), pod warunkiem że przepisy te i ich zastosowanie umożliwiają podatnikowi, z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także prawa do obrony, zakwestionowanie wyników uzyskanych tą metodą na podstawie ogólnie przeciwnych dowodów, którymi on dysponuje, oraz skorzystanie z przysługującego mu prawa do odliczenia zgodnie z przepisami zawartymi w tytule X dyrektywy 2006/112, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy

\* Język postępowania: włoski.