



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (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 wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisję podatkową 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,

TRYBUNAŁ (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, działającą 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

* Język postępowania: włoski.

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 Fortunatą Silvią Fontaną 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 wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
 - (i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający 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 jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;
 - (iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzspółnotowego 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 ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6 Zgodnie z art. 242 tej dyrektywy:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

7 Artykuł 244 wskazanej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobiście lub przez nabywcę lub usługobiorcę, lub też w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, a także wszystkich faktur, które otrzymał”.

8 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

9 Zgodnie z art. 273 tejże dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo włoskie

10 Artykuł 39 ust. 1 decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (dekretu prezydenta republiki nr 600 w sprawie wspólnych przepisów dotyczących ustalenia zobowiązania w zakresie podatku dochodowego) z dnia 29 września 1973 r. (GURI nr 268, z dnia 16 października 1973 r.) stanowi:

„W odniesieniu do dochodu z działalności gospodarczej osób fizycznych organ [podatkowy] dokonuje zmiany wymiaru podatku:

[...]

d) jeżeli niekompletność, sprzeczność z prawdą lub niedokładność informacji wskazanych w deklaracji i załącznikach do niej wynika z kontroli dokumentów księgowych oraz z innych środków kontrolnych, o których mowa w art. 33, lub ze sprawdzenia kompletności, dokładności i zgodności z prawdą dokumentów księgowych na podstawie faktur oraz innych dokumentów dotyczących danego przedsiębiorstwa i na podstawie danych i informacji zebranych przez organ [podatkowy]

zgodnie z art. 32. Istnienie niezadeklarowanej działalności lub nieistnienie zadeklarowanych zobowiązań może zostać wywiedzione także na mocy zwykłych domniemań, pod warunkiem że są 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 wartości 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 złożonej 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.), zastąpionego 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, właściwe studia sektorowe celem zwiększenia skuteczności czynności określania wysokości zobowiązania 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. zastąpionego wraz ze zmianami ustawą 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 zobowiązania począwszy od roku podatkowego 1995”.

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

„Określenie wysokości zobowiązania 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 można 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 sexes dekretu z mocą ustawy nr 331 z dnia 30 sierpnia 1993 r. zastąpionego wraz ze zmianami ustawą 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 zobowiązania 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 uzasadniające wskazany powyżej niewystarczający poziom dochodu, w odniesieniu do poziomu wynikającego ze studiów sektorowych, mogą zostać poświadczone. Przyczyny niezgodności pomiędzy deklaracją a wskaźnikami ekonomicznymi, wskazanymi w studiach, o których mowa powyżej, mogą także zostać poświadczone. Takie poświadczenie wydawane jest na wniosek podatnika przez osoby wskazane w art. 3 ust. 3 lit. a) i b) rozporządzenia, o którym mowa w dekreście 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 średnią stawkę obliczoną 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 komisję 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 skarżącej 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, którą miano względem niej określić, a która została ustalona na podstawie studiów sektorowych dotyczących kategorii księgowych oraz doradców podatkowych.
- 18 W dniu 24 grudnia 2014 r. 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 Skarżąca 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 skarżącą w postępowaniu głównym dotyczące faktu, że organ podatkowy niesłusznie przyrównał jej działalność do działalności biegłych księgowych i doradców podatkowych nie są uzasadnione, ponieważ „argumenty skarżącej [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 części, 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 skarżącej w postępowaniu głównym dotyczące zasadniczo błędnej klasyfikacji w ramach studiów sektorowych zastosowanej do jej działalności zawodowej zostały oddalone przez sąd odsyłający, który wykluczył już, 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 żądana 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 skarżąca 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 całkowitym obrocie, z pominięciem poszczególnych transakcji gospodarczych dokonanych przez podatnika, jest bądź nie jest zgodna z traktatem FUE, dyrektywą VAT oraz zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności.
- 27 W rezultacie, ponieważ pytanie przedłożone przez sąd odsyłający nie wydaje się pozbawione związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, należy uznać, że jest ono dopuszczalne.

Co do istoty

- 28 Na wstępie należy zauważyć, że art. 113 i 114 TFUE, do których odwołuje się sąd odsyłający w przedłożonym pytaniu, nie mają w niniejszej sprawie znaczenia, ponieważ artykuły te dotyczą uregulowań instytucjonalnych w dziedzinie przyjmowania środków służących wzajemnemu zbliżeniu przepisów państw członkowskich w ramach Unii Europejskiej.
- 29 Mając to na względzie, należy uznać, że poprzez swe pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które umożliwiają organowi podatkowemu posługiwanie się metodą indukcyjną opartą na studiach sektorowych, zatwierdzonych dekretem ministra w celu ustalenia wielkości obrotu uzyskanego przez podatnika i w konsekwencji określenia wysokości zobowiązania podatkowego obejmującego zapłatę zaległości z tytułu VAT.
- 30 W tym zakresie należy podkreślić, że zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 73 dyrektywy VAT podstawę opodatkowania odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Aby umożliwić stosowanie VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe, art. 242 i 244, a także art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT zobowiązują podatników z tytułu tego podatku do prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, zachowywania kopii wszystkich wystawianych i zapłaconych przez nich faktur i wreszcie składania organom podatkowym deklaracji zawierających wszystkie dane konieczne do ustalenia kwoty VAT podlegającego zapłacie.
- 32 W celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim przewidzieć obowiązki inne niż wyszczególnione już w dyrektywie, które uznają one za niezbędne dla tych celów, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Ponadto zgodnie z motywem 59 dyrektywy VAT dąży ona do zapewnienia państwom członkowskim możliwości, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzania lub utrzymywania specjalnych środków stanowiących odstępstwo od tej dyrektywy, celem uproszczenia poboru podatku lub zapobieżenia niektórym formom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.
- 33 Trybunał orzekł, że z art. 273 akapit pierwszy oraz z art. 2 i art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT, a także z art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim

terytorium i zwalczanie oszustw podatkowych (wyroki z dnia 5 października 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 Należy w tym zakresie podkreślić, że brak zadeklarowania przez podatnika całkowitego uzyskanego obrotu nie może stanowić przeszkody w poborze VAT i do właściwych organów krajowych należy przywrócić sytuację, jaka zaistniałaby, gdyby podatnik nie postąpił w ten sposób (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 42).
- 35 Trybunał orzekł, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium i zwalczania oszustw podatkowych. Jednakże państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania owej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, w szczególności z poszanowaniem zasady proporcjonalności i zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie w szczególności, wyroki z dnia 5 października 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 związku z tym art. 273 dyrektywy VAT co do zasady nie stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które określają kwotę VAT, jaką powinien zapłacić podatnik na podstawie całkowitego obrotu, oszacowanego przy użyciu metody indukcyjnej na podstawie studiów sektorowych zatwierdzonych dekretem ministra w celu zapewnienia pełnego poboru podatku VAT i zwalczania oszustw podatkowych.
- 37 Niemniej jednak te przepisy krajowe i ich stosowanie są zgodne z prawem Unii tylko wówczas, gdy zachowują zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 44).
- 38 Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny zgodności krajowych środków będących przedmiotem postępowania głównego z wymogami wskazanymi w poprzednim punkcie. Trybunał może jednak udzielić mu wszelkich wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 46).
- 39 Co się tyczy zasady neutralności podatkowej, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej, pod warunkiem że działalność 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 podkreślał wielokrotnie Trybunał, prawo do odliczenia stanowi integralną część 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 rozważy 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 wyłącznie istotne różnice między obrotem zadeklarowanym przez podatnika a obrotem ustalonym przy użyciu metody indukcyjnej, z uwzględnieniem obrotu uzyskanego przez podmioty prowadzące taką samą 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 środka 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 rzeczywistą działalność 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 zawyżony.
- 45 W tej sytuacji należy stwierdzić, że mechanizm będący przedmiotem postępowania głównego, z uwagi na jego koncepcję, strukturę i szczególne regulujące go przepisy nie wydaje 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 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 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 ogółu 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