

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NILSA WAHLA

przedstawiona w dniu 22 marca 2018 r.(1)

Sprawa C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisja podatkowa dla prowincji Reggio Calabria, Włochy)]

Podatek od wartości dodanej – Podejrzenie uchylania się od opodatkowania – Studia sektorowe – Określenie VAT za pomocą metod indukcyjnych – Zasada proporcjonalności – Zasada neutralności – Kontrola sądowa – Prawo do obrony – Standard dowodu

1. Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) i zasady systemu VAT stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, umożliwiającym organom określenie wysokości podatku należnego do zapłaty przez podatnika, co do którego domniemywa się, że zaniżył zadeklarowaną wysokość VAT, za pomocą metody indukcyjnej opartej na studiach sektorowych, w których oszacowano prawdopodobne dochody poszczególnych kategorii podatników?

2. Tak w skrócie można opisać pytanie zadane w niniejszym postępowaniu przez Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisja podatkowa dla prowincji Reggio Calabria, Włochy).

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Motyw 59 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzenia 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 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i 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”.

5. Brzmienie art. 242 dyrektywy VAT jest następujące:

„Kiedy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczający do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

6. Natomiast art. 244 tej samej dyrektywy stanowi:

„Kiedy 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 otrzyma”.

7. Zgodnie z przepisem art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Kiedy 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”.

8. Artykuł 273 dyrektywy VAT stanowi:

„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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

B. Prawo krajowe

9. Artykuł 39 decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973(3) (dekretu prezydenta republiki nr 600/1973) z dnia 29 września 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 wywiezione także na mocy zwykłych domniemań, pod warunkiem że są one istotne, precyzyjne oraz spójne.

[...].

10. Artykuł 54 decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972(4) (dekretu prezydenta republiki nr 633/1972) z dnia 26 października 1972 r.) stanowi w istocie, że weryfikacja deklaracji VAT pod względem zgodności z prawdą może być prowadzona na podstawie formalnej rewizji deklaracji złożonej przez przedsiębiorstwo, lub w sposób bardziej szczegółowy, tj. albo na podstawie informacji i danych, którymi dysponują organy podatkowe, albo tych zebranych przez organy na podstawie ich uprawnień dochodzeniowych.

11. Artykuł 62 bis decreto legge no. 331(5) (dekretu z mocą ustawy nr 331/93) z dnia 30 sierpnia 1993 r. stanowi:

„Wydziały departamentu podatkowego ministerstwa finansów, po zasięgnięciu opinii stowarzyszeń zawodowych i branżowych, opracują [...] w odniesieniu do różnych sektorów gospodarczych, w szczególności studia celem związania skuteczności czynności określania 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. [...]. 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 [...]; mogą być zmieniane oraz zachowują ważność do celów określenia wysokości zobowiązań począwszy od roku podatkowego 1995”.

12. 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 600/1973] i art. 54 [dekretu prezydenta republiki nr 633/1972] może być oparte także na istnieniu istotnych niezgodności pomiędzy zadeklarowanymi dochodami, honorariami i wynagrodzeniami a tymi, które można zasadnie wynioskować na podstawie cech i warunków wykonywania szczególnej działalności lub ze studiów sektorowych opracowanych na mocy art. 62 bis niniejszego dekretu”.

13. Artykuł 10 legge n. 146(6) (ustawy nr 146/1998) z dnia 8 maja 1998 r. brzmi następująco:

„1. Zmiana wymiaru należnego podatku oparta na studiach sektorowych [...] stosowana jest do 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 ustawy 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 poświadczane. Przyczyny niezgodności pomiędzy deklaracją a wskaźnikami ekonomicznymi, wskazanymi w studiach, o których mowa powyżej, mogą także zostać poświadczane. Takie poświadczenie wydawane jest na wniosek podatnika [...].

[...]

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 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 zdolności owych studiów do przedstawienia okoliczności faktycznych, do których się odwołuje. [...]

[...]”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

14. Wobec Fortunaty Silvii Fontany przeprowadzono postępowanie w sprawie zmiany wymiaru podatku za rok 2010, w tym, między innymi, w odniesieniu do VAT.

15. Agenzia delle Entrate (organ podatkowy, Włochy) w dniu 14 maja 2014 r. wysłała jej wezwanie do stawienia się przez tym organem, co doprowadziło do wszczęcia postępowania między stronami (inter partes), w ramach którego F.S. Fontana przedstawiła swoje uwagi i złożyła dokumenty mające na celu obalenie ustaleń, za których pomoc przyjąto, że jej dochody były wyższe niż te zadeklarowane. Jednakże organ podatkowy nie uznał przedstawionych przez nią argumentów i dokumentów za przekonujące i w dniu 24 grudnia 2014 r. wysłał do F.S. Fontany decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za rok 2010 w odniesieniu do, między innymi, niezapłaconego VAT.

16. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zostało wszczęte w wyniku zastosowania do F.S. Fontany studium sektorowego odnoszącego się do kategorii księgowych oraz doradców podatkowych.

17. Skarżąca wniosła skargę do Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (komisji podatkowej dla prowincji Reggio Calabria), kwestionując, między innymi, wysokość zaległości 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 swój główny rodzaj działalności. Ponadto skarżąca wskazała, że kwota VAT dochodzona przez organ podatkowy została określona wyłącznie na podstawie studium sektorowego, bez uwzględnienia jej rzeczywistej działalności gospodarczej.

18. Sąd ów, powziwszy wątpliwości co do prawidłowości wykładni prawa Unii, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

19. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rząd woski i Komisję. Podmioty te przestawiły także uwagi ustne na rozprawie dnia 18 stycznia 2018 r.

III. Analiza

20. W swoim pytaniu sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy przepisy dyrektywy VAT oraz zasady systemu VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak bądące przedmiotem postępowania gównego, które zezwalają organom na określenie wysokości podatku należnego od podatnika, co do którego domniemywa się, że zaniżył on zadeklarowany VAT, na podstawie metody indukcyjnej opartej na studiach sektorowych, w których oszacowano prawdopodobne dochody określonych kategorii podatników.

21. Zgodnie z moją najlepszą wiedzą Trybunał jak dotychczas nigdy nie badał zgodności przepisów krajowych podobnych do przepisów bądących przedmiotem postępowania gównego z regulacjami i zasadami systemu VAT. Niestety, chociaż przepisy te mają szereg cech szczególnych, sąd odsyłający nie dostarcza wielu wyjaśnień co do potencjalnej sprzeczności tych przepisów z regulacjami i zasadami systemu VAT.

22. W każdym razie, jak wynika z treści postanowienia odsyłającego, wątpliwości sądu odsyłającego odnoszą się głównie do potencjalnego naruszenia zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, leżących u podstaw dyrektywy VAT. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się, czy system, w którym wysokość VAT należnego do zapłaty przez podatnika nie jest określana na podstawie przeprowadzonych przez niego indywidualnych transakcji, lecz obliczana na podstawie szacowanego ogólnego obrotu tego podatnika, nie może wywrzeć negatywnego wpływu na możliwości, z jednej strony, odliczenia przez podatnika VAT naliczonego, a z drugiej strony, „przeniesienia” VAT należnego na jego klientów. Sąd odsyłający podkreśla zwłaszcza, że podatnik odpowiada za całą wysokość podatku uznanej za należną przez organy podatkowe, w tym też za każdą część tego podatku, który powinien być wykazany na fakturach wystawianych swoim klientom.

23. W tym kontekście i biorąc pod uwagę wspomnianą powyżej zwięzłość postanowienia odsyłającego i umiarkowaną szczegółowość uwag rzędu woskiego, w ramach prowadzonej analizy skupi się na wskazanych konkretnych zagadnieniach, nie będą natomiast omawiać innych kwestii, które nie zostały bezpośrednio przedstawione Trybunałowi i z tego względu nie byłyby także przedmiotem uwag stron.

24. Przed przystąpieniem do analizy powyższych zagadnień uważam za wskazane przedstawienie krótkiej charakterystyki sposobu funkcjonowania przepisów krajowych stanowiących przedmiot postępowania gównego.

A. Studia sektorowe

25. Jak rozumiem, studia sektorowe, rozwiane w ramach postpowania gównego, s przygotowywane i zatwierdzane przez woskie ministerstwo finansów, po konsultacjach z odpowiednimi stowarzyszeniami zawodowymi i branowymi.

26. Studia te oparte s na analizach ekonomicznych oraz technikach statystycznych i matematycznych i s wykorzystywane do szacowania prawdopodobnych dochodów okrelonych kategorii podatników. Robi si to za pomoc ustalenia okrelenia potencjalnej zdolnooci owych kategorii podatników do generowania dochodów w wietle czynników wewntrznych i zewntrznych, które mog wpýwa na t zdolno (takich jak harmonogram dzalnooci, sytuacja rynkowa itp.). Dokadniej rzecz ujmujc, studia sektorowe s przygotowywane na podstawie badania, dla kadej kategorii, relacji pomiędzy czynnikami ksigowymi i strukturalnymi, tak wewntrznymi dla przedsibiorstwa (proces produkcyjny, obszar sprzedaý itp.), jak i zewntrznymi (trendy w zakresie popytu, poziomy cen, konkurencja). Studia sektorowe uwzględniaj takze charakterystyk danego obszaru (terytorium), w którym funkcjonuj podatnicy.

27. Studia sektorowe mog by wykorzystywane przez podatników skadajcych swoje deklaracje do organów podatkowych jako punkt odniesienia i s takze wykorzystywane przez te organy w ramach kontroli. Studium sektorowym znajdujczym zastosowanie do danej sytuacji jest to, które dotyczy „przewajcej dzalnooci” podatnika: dzalnooci, z której podatek osięgnę najwyszy dochód w stosownym okresie.

B. Ramy ogólne

28. Zilustrowawszy gówne aspekty spornych przepisów krajowych, uznaj za uyteczne krótkie przypomnienie istotnych przepisów prawa Unii i dotyczcego ich orzecznictwa Trybunału. W szeregu spraw Trybunał wyjaśnił ju przecie różnorodne aspekty prawa dotyczcego VAT, które maj znaczenie w niniejszym postpowaniu.

1. Rola podatników i podstawa opodatkowania

29. Po pierwsze, naleý podkreśli, że wedug podstawowej zasady systemu VAT celem opodatkowania jest wyzcznie konsument koowego. W zwiżku z tym podstawa opodatkowania VAT pobieranego przez organy podatkowe *nie moze* przekroczy zapaty uiszczzonej przez konsumenta koowego, stanowicej podstaw obliczenia wysokooci VAT, który ostatecznie obciża wanie tego konsumenta. W istocie to przecie nie podatnicy ponosz ciar VAT. Jedyne naony na nich obowizek, w sytuacji gdy bior oni udzia w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzajcym etap koowego opodatkowania, odnosi si do pobrania podatku, na kadym etapie tego procesu, w imieniu organów podatkowych oraz na rozliczeniu si z nimi z tego podatku(7).

30. Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi, że podstawa opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i wíadczenia usług obejmuje wszystko, co stanowi zapat otrzyman lub któr dostawca lub usługodawca otrzyma od nabywcy lub usługobiorcy(8). Owa zapata jest zatem wartooci subiektywn, czyli rzeczywicie otrzyman, a nie wartooci oszacowan wedug kryteriów obiektywnych(9). Gdyby organy podatkowe dochodziły zapaty kwoty przewýszajcej podatek w rzeczywistooci zapacony przez konsumenta koowego, zasada neutralnooci VAT w odniesieniu do podatników zostaaby naruszona(10).

31. Dla zagwarantowania cakowitej neutralnooci systemu w odniesieniu do podatników dyrektywa VAT ustanawia system odlicze majcy na celu zapewnienie, by podatnicy nie byli niezasadnie obciżani VAT. Podstawow cech systemu VAT jest zatem to, że podatek ten jest naleny od kadej transakcji dopiero po odliczeniu kwoty VAT poniesionego bezpořednio w

różnych składnikach ceny towarów i usług(11).

2. Obowiązki podatników

32. Po drugie, zgodnie z art. 242 dyrektywy VAT każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczającyco szczegółowy dla celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy. Artykuł 244 tej dyrektywy wymaga także, by podatnicy zapewniali przechowywanie kopii faktur, które wystawili lub otrzymali. Ponadto, zgodnie z art. 250 ust. 1 tej samej dyrektywy podatnicy muszą złożyć deklarację VAT zawierając wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku należnego do zapłaty na rzecz państwa.

33. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału z art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, a także z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT należnego na jego terytorium i zwalczanie oszustw podatkowych. Zachowanie podatnika noszące znamiona oszustwa, takie jak ukrywanie dostaw i dochodów, nie może stać na przeszkodzie poborowi VAT. W takim wypadku do organów państw członkowskich należy przywrócenie sytuacji, jaka istniałaby, gdyby nie doszło do uchylania się od opodatkowania(12).

34. Trybunał orzekł także, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, które mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków służących osiągnięciu celów wskazanych powyżej. Jednakże przepisy, do których przyjął państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów (proporcjonalności) i nie mogą podważać neutralności VAT(13).

35. Te same zasady znajdują zastosowanie do sankcji, które mogą być nałożone przez państwa członkowskie w przypadku naruszeń obowiązków wynikających z przepisów VAT. W braku systemu sankcji w dyrektywie VAT państwa członkowskie zachowują kompetencje do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Muszą one jednak wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad. W szczególności, sankcje te nie mogą naruszać zasady proporcjonalności(14) ani podważać neutralności VAT(15).

C. Kwestie podniesione w ramach niniejszego postępowania

36. Zbadam kwestie podniesione w niniejszym postępowaniu w przedstawionych powyżej ramach. Jednakże rozważając wyjątkowo to, czy przepisy krajowe, zezwalające organom podatkowym na określenie wysokości podatku należnego od podatnika – co do którego domniemywa się, że zaniżył on zadeklarowaną wysokość VAT – na podstawie metody indukcyjnej opartej na studiach sektorowych, same w sobie naruszają zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej.

37. Ze względu na podział kompetencji pomiędzy Trybunał Sprawiedliwości i sądy krajowe, to do tych ostatnich należy ocena, w świetle wskazań Trybunału, czy konkretne zastosowanie przedmiotowych przepisów w danej sprawie może naruszyć te zasady, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności objętych postępowaniem głównym(16).

1. Zasada proporcjonalności

38. W odniesieniu do zasady proporcjonalności wyjątkowo poniżej, dlaczego uważam, że

system taki jak wynikający ze spornych przepisów krajowych nie wykracza poza to, co jest niezbędnym dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania.

39. Na początku należy pamiętać, że w przypadku oszustw podatkowych lub uchylania się od opodatkowania organy podatkowe mogą – i zasadniczo powinny – pominiąć nieprawidłową deklarację VAT złożoną przez podatnika i tam, gdzie jest to konieczne, odstąpić od wyników prowadzonej przez podatnika ewidencji księgowej. Organy podatkowe muszą obliczyć wysokość VAT należną od podatnika na podstawie transakcji rzeczywiście przez niego przeprowadzonych, nawet jeżeli nie wystawiono faktury i jeżeli łańcuch tych transakcji nie znalazł się w ewidencji księgowej.

40. Moim zdaniem dla skutecznej walki z uchylaniem się od opodatkowania wynikającym z działania w „szarej strefie”, organy podatkowe nieraz potrzebują odwołać się do metod indukcyjnych lub te mogą posłużyć się pewną liczbą założeń przy ocenie wyników ekonomicznych osiągniętych przez podatników podejrzewanych o popełnienie błędów lub niewłaściwe działania. W szczególności wtedy, gdy w dokumentacji nie ma śladów pozwalających na odtworzenie rzeczywistego obrazu sytuacji, wydaje się niemal nieuniknione, że w niektórych sytuacjach organy podatkowe mogą uznać za wstępnie wykazane fakty, które, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, wydają się bardzo prawdopodobne.

41. Nie ma moim zdaniem żadnego powodu, by organy podatkowe, w analizowanym kontekście, nie mogły odwołać się do danych statystycznych i ekonomicznych w celu ustalenia realistycznych punktów odniesienia oraz wykrycia potencjalnych anomalii. Decyzja o posłużeniu się instrumentem takim jak studia sektorowe w celu identyfikacji podatników, którzy *możli* zaniżyli zadeklarowaną wysokość VAT i określenia wysokości *potencjalnie* należnego podatku wydaje się zatem wchodzić w zakres pozostawionej przez dyrektywę VAT państwowemu czy onkowskim swobody, mającej na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieżenie uchylaniu się od opodatkowania.

42. Jednakże wydaje się niemal zbędne wspomnianie, że ostateczne ustalenia poczynione przez organ podatkowy w odniesieniu do wszelkich zaległych podatków muszą wiernie odzwierciedlać stan faktyczny w odniesieniu do osiągniętych przez podatników wyników ekonomicznych. Innymi słowy wszelkie korekty dokonane przez organy podatkowe muszą być same w sobie prawidłowe. W tym celu, jeżeli metoda indukcyjna jest używana w celu oszacowania obrotu podatnika, metoda ta musi być w stanie prowadzić do prawidłowych rezultatów. Konkretniej, jeżeli studia sektorowe stanowią podstawę dla określonych założeń, studia te powinny być dokładne, rzetelne i aktualne.

43. Faktycznie, jak wskazano powyżej, pomijając wszelkie sankcje, jakie mogą być sfinansowane na ostateczne za oszustwo bądź uchylanie się od opodatkowania, organy podatkowe nie mogą dochodzić, jako niezadeklarowanego VAT, kwoty wyższej niż ta, którą podatnik otrzymał (lub powinien być otrzymał) od swoich klientów. Organy podatkowe nie mogą mieszać ze sobą dochodzenia niezapłaconego VAT z nałożeniem sankcji za naruszenie przepisów VAT. Są to odrębne instrumenty, cechujące się odmienną naturą i innymi funkcjami(17).

44. W związku z tym tam, gdzie nie ma precyzyjnych danych odnoszących się do odpowiednich transakcji podlegających opodatkowaniu, państwa członkowskie powinny posłużyć się instrumentami proceduralnymi, które godzi ze sobą potrzebę umiarkowania wykrycia niezadeklarowanego VAT i ułatwienie jego obliczenia, z wymogiem, że kwoty dochodzone jako niezapłacone podatek bądź zbliżone tak bardzo jak to możliwe do tych, na które zezwala art. 73 dyrektywy VAT, oraz nie bądź ponad nie wykracza(18). Takie stanowisko wydaje się znajdować potwierdzenie w treści motywu 59 dyrektywy VAT, który wyraźnie uznaje, w pewnych granicach i

na pewnych warunkach, zakres uznania przyznanego państwowemu czonkowskiemu w celu przyjęcia rodków mających na celu uproszczenie poboru podatku oraz zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania.

45. W takim kontekście przepisy krajowe, które zezwalałyby organom podatkowym na stwierdzenie istnienia niezadeklarowanego VAT i określenie jego wysokości wyznacznie (bądź gównie) na podstawie domniema wynikających z różnic pomiędzy dochodem zadeklarowanym przez podatnika a tym oszacowanym na podstawie studium sektorowego, nie wydają mi się w żadnym wypadku kompromisem pomiędzy tymi dwoma wymogami. Z jednej strony taki system niewątpliwie ułatwiłby zadanie organu podatkowego w zakresie poboru podatków oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania. Jednak z drugiej strony system taki nie wydawałby się zasadniczo zdolny do zapewnienia zgodnego z prawdą obrazu sytuacji ekonomicznej w każdej indywidualnej sytuacji. Prowadziłby zatem najprawdopodobniej do licznych błędów, często na niekorzyść podatników. Taki system wykraczałby więc poza to, co jest niezbędnym dla zapewnienia pełnego poboru VAT i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania.

46. Jednakże, w świetle informacji znajdujących się w aktach sprawy, wniosek ten nie wydaje mi się zastosowania do przepisów krajowych objętych postępowaniem głównym. Dostrzegam dwa główne powody, dla których przepisy te nie wydają się problematyczne z punktu widzenia proporcjonalności.

47. Po pierwsze, sporne przepisy krajowe, zgodnie z ich wykładnią przez sądy włoskie, wskazują, że studia sektorowe dostarczają jedynie wskazówek dotyczących potencjalnych anomalii w deklaracjach podatnika. W związku z tym, istotne odstępstwo od wyników tych studiów nie prowadzi automatycznie do niekorzystnej decyzji organu. Może jedynie doprowadzić do wszczęcia postępowania między stronami (inter partes) w celu ustalenia rzeczywistej sytuacji ekonomicznej podatnika. To zatem ocena i „korekta” tych wyników w świetle elementów przedstawionych przez podatnika pozwala organom podatkowym na ustalenie, czy w konkretnej sprawie doszło do uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania i określenie wysokości należnej kwoty. Co istotne, udział zainteresowanego podatnika w postępowaniu administracyjnym – w którym należy zapewnić mu wystarczający czas na przygotowanie obrony – zgodnie z krajowym orzecznictwem stanowi istotny wymóg proceduralny dla zgodności z prawem decyzji podatkowej organu podatkowego(19).

48. Po drugie, rozbieżność pomiędzy danymi ekonomicznymi zadeklarowanymi przez podatnika a tymi, które mogą wynikać z zastosowania studium sektorowego, nie prowadzi do zastosowania domniemania *prawego*. W rzeczywistości zastosowanie studium sektorowego do konkretnej sytuacji może prowadzić jedynie do zastosowania zwykłego domniemania („*presunzione semplice*”) w rozumieniu art. 2729 ust. 1 Codice Civile (włoskiego kodeksu cywilnego). Zgodnie z tym przepisem ocena takich domniema pozostawiona jest „uznaniu sądziego”, który może uznać takie domniemania tylko wtedy, gdy są one „istotne, precyzyjne i spójne”.

49. W związku z tym zastosowanie studium sektorowego do konkretnej sytuacji nie prowadzi do rzeczywistego przeniesienia ciężaru dowodu; to na organie podatkowym wciąż spoczywa ciężar udowodnienia *lege artis* każdego naruszenia, którego popełnienie jest zarzucane podatnikowi. Zastosowanie studium sektorowego prowadzi jednak do nałożenia na podatnika ciężaru przedstawienia dowodów: musi on przedstawić argumenty i wspierającą je dokumentację, które mogą wyjaśnić, dlaczego wyniki ekonomiczne osiągnięte przez podatnika odbiegają od tych, których można by oczekiwać w przypadku podobnej działalności gospodarczej. Jak rozumiem, organ podatkowy winien wziąć te elementy pod uwagę, a jeżeli uzna je za

nieprzekonujące, powinien wyjaśnić powody zajęcia takiego stanowiska w uzasadnieniu końcowej decyzji podatkowej. W przypadku następującego później postępowania sądowego to sąd zająłby swobodnej oceny elementów przedstawionych przez obydwie strony w braku zważenia jakiegokolwiek domniemania.

50. Jednocześnie należy pamiętać, że regulacje krajowe dotyczące poboru niezadeklarowanego VAT stanowi implementację przepisów dyrektywy VAT i z tego względu muszą być interpretowane i stosowane zgodnie z Kartą praw podstawowych Unii Europejskiej (zwaną dalej „kartą”)(20).

51. Ten aspekt jest, moim zdaniem, istotny dla niniejszej sprawy. Przepisy takie jak te objęte postępowaniem krajowym faktycznie zwiążają, w niebagatelnym stopniu, uprawnienia organów w odniesieniu do podatników. W odniesieniu do konkretnych podatników organy są uprawnione do wstępnego przyjęcia domniemania, odwołując się do danych statystycznych i ekonomicznych, które tych podatników nie dotyczą. Moim zdaniem zgodnie z takim systemem z zasadą proporcjonalności wymaga zapewnienia szczególnej przestrzegania przepisów art. 47 („Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”) i art. 48 („Domniemanie niewinności i prawo do obrony”) karty.

52. Oznacza to, po pierwsze, że zanim organ podatkowy przyjmie środek negatywnie wpływający na sytuację podatnika, podatnik ten musi być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do informacji, na których organ zamierza oprzeć swoją decyzję. Osobie tej należy zapewnić czas wystarczający na przygotowanie obrony(21). Po drugie, każda decyzja podatkowa wydana przez organ podatkowy musi podlegać zaskarżeniu przed sądem, który może ocenić wszystkie kwestie faktyczne i prawne podniesione przez podatnika.

53. W tym względzie, w odniesieniu do zastosowania studium sektorowego uważam, że podatnikowi należy w szczególności zapewnić możliwość kwestionowania tak samej poprawności studium(22), jak i jego znaczenia dla oceny konkretnej sytuacji podatnika (na przykład ze względu na elementy wzięte pod uwagę w studium, które mogą mieć wpływ na dokonane oszacowania).

54. W świetle powyższego kluczowym zagadnieniem jest oczywiście standard oceny sprostania przez podatnika ciężarowi przedstawienia dowodów i obalenia zwykłego domniemania wynikającego z zastosowania studium. Moim zdaniem standard ten musi wynikać z czynników zgromadzonych przez organ podatkowy, które potwierdzają wyniki studium: im liczniejsze i bardziej wiarygodne owe elementy, tym wyższe wymagania w odniesieniu do sprostania przez podatnika nałożonego na niego ciężarowi, i odwrotnie.

55. Jednakże w tym kontekście nie należy pomijać faktu, że wszystkie przedsięwzięcia nie tylko podlegają ryzykom i niepewności, lecz mogą także korzystać z zasadniczo pomyślnych wydarzeń. Nie każde pogorszenie koniunktury lub negatywny wynik osiągnięty przez przedsięwzięcie może być przewidziany ex ante i logicznie wyjaśniony ex post (a tym bardziej – dowiedziony w sposób wymagany prawnie w postępowaniu sądowym). W celu obalenia domniemania wynikającego z zastosowania studium sektorowego podatnik może zatem być zmuszony do wykazania okoliczności negatywnych (takich jak brak lub niska liczba transakcji podlegających opodatkowaniu w danym okresie), co w danych okolicznościach może okazać się dość trudne. Sąd krajowy rozpoznający sprawę musi zatem wziąć ten aspekt pod uwagę w ramach oceny argumentacji i dowodów przedłożonych przez podatnika w celu zakwestionowania decyzji podatkowej, której podstawą stanowi, między innymi, studium oparte na danych statystycznych i ekonomicznych.

56. Uważam zatem, że przepisy takie jak objęte postępowaniem głównym nie naruszają same

w sobie zasady proporcjonalności, pod warunkiem że są stosowane w zgodzie z art. 47 i 48 karty.

2. Zasada neutralności podatkowej

57. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej nie widzę żadnych podstaw do uznania przepisów krajowych takich jak objęte postępowaniem gównym, za naruszające same w sobie powyższe zasadę, głównie z dwóch powodów.

58. Z jednej strony nic nie stoi na przeszkodzie, by podatnik, będący adresatem decyzji podatkowej opartej na zastosowaniu studium sektorowego, odliczyć całość VAT naliczony, w odniesieniu do którego dysponuje wystarczającymi dowodami. Innymi słowy, nie dostrzegam, dlaczego możliwe jest ustalenie i określenie wysokości niezadeklarowanego podatku VAT przez organ podatkowy, za pomocą, między innymi, domniemań wynikających ze studiów sektorowych, miałyby wpływać na prawo podatnika do dokonywania odliczeń.

59. W każdym razie ze wskazanych powyżej zasad wynika, że organy podatkowe są obowiązane do uwzględnienia zgodnego z rzeczywistością obrazu sytuacji ekonomicznej podatników i – niezależnie od jakiejkolwiek sankcji, która może zostać nałożona – nie mogą dochodzić jako niezapłaconego podatku kwoty większej niż faktycznie należna.

60. Z drugiej strony nie przekonuje mnie także argumentacja odnosząca się do „przenoszenia”, podniesiona w postanowieniu odsyłającym. W odniesieniu do uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania zaległy VAT dochodzony przez organ podatkowy stanowi ułamek zapłaty rzeczywiście otrzymanej przez podatnika w kontekście niezadeklarowanej transakcji, odpowiadającej stosowanej stawce VAT(23).

61. W każdym wypadku, w sytuacji takiej jak w postępowaniu gównym, podatnik odpowiedzialny za oszustwo bądź uchylanie się od opodatkowania nie może powołać się na zasadę neutralności, porównując swoją sytuację do sytuacji podatnika, który prawidłowo wykonał swoje zobowiązania wynikające z przepisów prawa Unii i przepisów krajowych w dziedzinie VAT. Zgodnie z wydanym przez Trybunał wyrokiem *Maya Marinova* podatnicy, którzy popełnili oszustwo podatkowe polegające między innymi na ukrywaniu transakcji podlegających opodatkowaniu i związanych z nimi dochodów, nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją podatników, którzy przestrzegają swoich obowiązków w dziedzinie księgowości, deklaracji i płatności VAT. W takich okolicznościach na zasadę neutralności podatkowej nie może skutecznie powołać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i narazi na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT(24).

62. W związku z powyższym uważam, że system taki jak ustanowiony w spornych przepisach krajowych nie stanowi sam w sobie naruszenia zasady neutralności podatkowej.

IV. Wnioski

63. Podsumowując, proponuję, by Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (komisji podatkowej dla prowincji Reggio Calabria, Włochy) w sposób następujący:

Zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej, leżące u podstaw dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które zezwalają organom na określenie wysokości podatku należnego od podatnika, co do którego domniemywa się, że zaniżył on należny podatek od wartości dodanej w złożonej deklaracji, na podstawie metody indukcyjnej opartej na studiach sektorowych, w których oszacowano prawdopodobne dochody określonych

kategorii podatników, pod warunkiem że przepisy te są stosowane zgodnie z art. 47 i 48 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Zadaniem sądu odsyłającego jest ocena, czy konkretne zastosowanie tych przepisów w określonej sprawie narusza powyższe zasady, przy wzięciu pod uwagę wszystkich okoliczności zaistniałych w postępowaniu głównym.

- 1 Język oryginału: angielski.
- 2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”.
- 3 *Gazzetta Ufficiale* nr 268 z dnia 16 października 1973 r.
- 4 *Gazzetta Ufficiale* nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.
- 5 *Gazzetta Ufficiale* nr 203 z dnia 30 sierpnia 1993 r.
- 6 *Gazzetta Ufficiale* nr 110 z dnia 14 maja 1998 r.
- 7 Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), pkt 19, 22.
- 8 Zobacz wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 9 Zobacz 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.
- 10 Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), pkt 24, 28.
- 11 Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), pkt 23.
- 12 Wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 13 Ibidem, pkt 43, 44.
- 14 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Rădăuș (C-263/11, EU:C:2012:497), pkt 44.
- 15 Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), pkt 32.
- 16 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), pkt 36; z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), pkt 46.
- 17 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 stycznia 2009 r., K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), pkt 18, 19; z dnia 19 lipca 2012 r., Rădăuș (C-263/11, EU:C:2012:497), pkt 49; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), pkt 52.
- 18 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r., Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394), pkt 39; z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), pkt 48.
- 19 Zobacz w szczególności wyroki Corte de Cassazione, Sezioni Unite (sądu kasacyjnego,

izby po??czone): nr 26635, 26636, 26637 i 26638 z dnia 18 grudnia 2009 r. oraz nr 18184 z dnia 29 lipca 2013 r.

20 Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105), pkt 27.

21 Zobacz podobnie 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, 33, 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

22 Z tego wzgl?du uwa?am za konieczne zapewnienie maksymalnego stopnia transparentno?ci w odniesieniu do metodologii zastosowanej w studium oraz wykorzystanych tam elementów i parametrów.

23 Zobacz art. 73, art. 78 lit. a) i art. 96 dyrektywy VAT.

24 Wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), pkt 49.