

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Mokesčio perskaičiavimas – Apmokestinamosios vertės nustatymo metodas, pagrįstas indukcija – Teisė ? PVM atskaitė – Prezumpcija – Neutralumo ir proporcingumo principai – Nacionalinis įstatymas, kuriame PVM apskaičiavimas grindžiamas preziumuojama apyvarta“

Byloje C-648/16

dėl 2016 m. gegužės 3 d. *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo mokesčių ginčų komisija, Italija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Fortunata Silvia Fontana

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, einantis ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (pranešėjas) ir C. Vajda,

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 18 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedama *avvocato dello Stato* R. Guizzi,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Tomat ir R. Lyal,

susipažinęs su 2018 m. kovo 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Fortunata Silvia Fontana ir *Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria*

(mokesčių administratorius – Kalabrijos Redžo provincijos tarnyba, Italija, toliau – mokesčių administratorius) ginčų dėl pranešimo apie mokesčių dydį, kuriame primenama apie pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 59 konstatuojamoji dalis išdėstyta taip:

„Valstybės narės turėtų būti leidžiama, neperžengiant tam tikrą ribą ir tam tikromis sąlygomis, pradėti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstančias nuo šios direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinimą arba užkirsti kelią sukaviimui ar mokesčio vengimui.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- b) prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
 - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažąjį įmonės atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;
 - ii) kai įsigyjamą naujos transporto priemonės – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;
 - iii) kai įsigyjami akcizais apmokestinami produktai, kuriuos įsigyjant Bendrijos viduje apmokestinama akcizu valstybės narės teritorijoje pagal Direktyvą 92/12/EEB – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį;
- c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- d) prekių importas.“

5 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjanties asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais susijusias subsidijas.“

6 Šios direktyvos 242 straipsnyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarko detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos.“

7 Min?tos direktyvos 244 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad b?t? saugomos jo paties, prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba tre?iosios šalies jo vardu ir jo naudai išrašyt? s?skait?-fakt?r? kopijos ir visos jo gautos s?skaitos fakt?ros.“

8 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaracij?, nurodydamas vis? informacij?, reikaling? nustatyti mok?tino mokes?io dyd? ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo baz?, su šiuo mokes?iu ir atskaita susijusi? sandori? bendr? vert? bei neapmokestinam? sandori? vert?.“

9 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

<...>“

Italijos teis?

10 1973 m. rugs?jo 29 d. *decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 600 d?l bendr?j? nuostat? pajam? mokes?i? nustatymo srityje) (GURI, Nr. 268, 1973 m. spalio 16 d.) 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai fiziniai asmenys gauna verslo pajam?, [mokes?i?] tarnyba atlieka perskai?iavimus:

<...>

d) jei patikrinus apskaitos duomenis ir atlikus kitus 33 straipsnyje nurodytus patikrinimus arba patikrinus apskaitos duomen? išsamum?, tikslum? ir tikrum? pagal s?skaitas fakt?ras ir kitus dokumentus, susijusius su ?mone, taip pat [mokes?i?] tarnybos pagal 32 straipsn? surinktus duomenis ir informacij?, [su s?lyga], kad deklaracijoje ir jos prieduose pateikta informacija yra neišsami, melaginga arba netiksli. Apie nedeklaruotos veiklos buvim? arba deklaruot? ?sipareigojim? nebuvim? taip pat gali b?ti sprendžiama remiantis paprastomis prielaidomis, jeigu jos yra svarios, tikslios ir nuoseklios.“

11 1972 m. spalio 26 d. *decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633, kuriuo nustatomas ir reguliuojamas prid?tin?s vert?s mokestis) (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkri?io 11 d.), nustatyta tvarka, pagal kuri? tikslinamos PVM deklaracijos. Šio dekreto 54 straipsnyje iš esm?s numatyta, kad šio mokes?io deklaracij? tikrumas gali b?ti tikrinamas formaliai perži?rint ?mon?s pateikt? deklaracij? atliekant išsamesn? patikrinim?, paremt? mokes?i? administratoriui prieinama informacija ir duomenimis, arba remiantis mokes?i? administratoriaus ?gyvendinant tyrimo ?galiojimus surinkta informacija ir duomenimis.

12 ?statymo-dekreto Nr. 331/93 (GURI, Nr. 203, 1993 m. rugpj??io 30 d.), pakeisto ? ?statym? Nr. 427/93 (GURI, Nr. 255, 1993 m. spalio 29 d.), 62bis straipsnyje nurodyta:

„1. Pasikonsultavusios su atitinkamomis prekybos ir profesin?mis organizacijomis Finans? ministerijos pajam? departamento tarnybos v?liausiai iki 1996 m. gruodžio 31 d. parengia ?vairiems ekonomikos sektoriams skirtus tyrimus, siekdamos, kad vertinimo procesas b?t? veiksmingesnis ir kad b?t? galima išsamiau nustatyti 1989 m. kovo 2 d. ?statymo-dekreto Nr. 69, v?liau pakeisto ? 1989 m. balandžio 27 d. ?statym? Nr. 154, 11 straipsnyje (su pakeitimais) nurodytus prezumpcinius koeficientus. Šiuo tikslu min?tos tarnybos numato apmokestinam?j? asmen? reprezentatyvias imtis tuose sektoriuose, kurie gali b?ti tikrinami, siekdamos nustatyti vykdomai veiklai b?dingus veiksnius. Sektoriaus tyrimai turi b?ti patvirtinti Finans? ministro dekretu, kuris skelbiamas *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* v?liausiai iki 1995 m. gruodžio 31 d. Jie gali b?ti perži?rimi ir mokes?i? tikslinimo tikslais galioja nuo 1995 mokestini? met?.“

13 ?statymo-dekreto Nr. 331/93 62sexies straipsnio 3 dalis išd?styta taip:

„Pagal Respublikos Prezidento dekreto Nr. 600/1973 39 straipsnio 1 dalies d punkt? (su pakeitimais) ir Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/1972 54 straipsn? (su pakeitimais) mokes?i? perskai?iavimas taip pat gali b?ti grindžiamas dideliu skirtumu tarp deklaruot? pajam?, užmokes?io ir mokes?i?, taip pat t?, apie kuriuos galima pagr?stai spr?sti iš vertimosi konkre?ia veikla ypatybi? ir s?lyg? arba iš sektoriaus tyrim?, parengt? pagal šio dekreto 62bis straipsn?.“

14 1998 m. geguž?s 8 d. ?statymo Nr. 146 (GURI, Nr. 110, paprastasis priedas Nr. 93) 10 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokes?i? perskai?iavimai pagal sektoriaus tyrimus, numatytus 1993 m. rugpj??io 30 d. ?statymo-dekreto Nr. 331, pakeisto ? 1993 m. spalio 29 d. ?statym? Nr. 427, 62sexies straipsnyje, taikomi apmokestinamiesiems asmenims laikantis šiame straipsnyje nustatyt? proced?r?, jei deklaruotos pajamos ar užmokestis yra mažesnis už pajamas ar užmokest?, kuris gali b?ti nustatytas remiantis tokiais tyrimais.

<...>

3bis) 1 dalyje nurodytais atvejais [mokes?i? administratorius], prieš pateikdamas pranešim? apie mokes?i? perskai?iavim?, paprašo apmokestinamojo asmens atvykti pagal 1997 m. birželio 19 d. ?statyminio dekreto Nr. 218 5 straipsn?.

3ter) Jei pajam? neatitiktis nustatoma remiantis sektoriaus tyrimais, t? neatitikt?, kuri pripažinta netinkama, palyginti su pajamomis, nustatytomis taikant šiuos tyrimus, pateisinan?ios priežastys gali b?ti patvirtinamos. Taip pat gali b?ti patvirtinamos deklaracijos ir pagal min?tus tyrimus nustatyt? ekonomini? rodikli? neatitikim? priežastys. Tok? patvirtinim? išduoda apmokestinamojo asmens prašymu subjektai, kurie nurodyti 1998 m. liepos 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 322 nustatyto reglamento 3 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose ir kurie turi teis? pateikti deklaracijas elektroniniu b?du, fiskalin? pagalb? užtikrinantys centr?, kuriuos sudaro 1997 m. liepos 9 d. ?statymo-dekreto Nr. 241 32 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose nurodyti subjektai, pareig?nai ir profesini? asociacij?, kurios turi teis? teikti technin? pagalb?, numatyt? 1992 m. gruodžio 31 d. ?statymo-dekreto Nr. 546 23 straipsnio 2 dalyje, darbuotojai ir pareig?nai.

<...>

5. [PVM] tikslais didesn?ms pajamoms ar užmokes?iui, nustatytam pagal min?tus sektoriaus

tyrimus, atsižvelgiant į neapmokestinamąjį sandorį arba sandorį, kuriems taikomos specialios taisyklės, buvimą, taikomas vidutinis tarifas, nustatomas pagal apmokestinamąjį sandorį ir deklaruotos apyvartos mokesčio, neįskaitant mokesčio už amortizuojamą prekių tiekimą, ir deklaruotos apyvartos santykį.

<...>

7. Finansų ministerijos dekretu sudaroma ministro paskirtą ekspertų komisija, taip pat atsižvelgiant į profesinių ekonominių organizacijų ir profesinių asociacijų parengtas ataskaitas. Ši komisija, prieš patvirtindama ir paskelbdama kiekvieno sektoriaus tyrimą, pateikia nuomonę dėl šio tyrimo galimybių atspindėti tikrovę, su kuria jie yra susiję <...>. Nenumatoma jokio atlygio už komisijos narių konsultacijų veiklą.

<...>“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

15 Kadangi F. Fontana yra apmokestinama PVM, dėl jos buvo atlikta mokesčių perskaičiavimo procedūra už 2010 mokesčius metus.

16 2014 m. gegužės 14 d. mokesčių administratorius pateikė ieškovei pagrindinį byloje kvietimą atvykti pas administratorių; tuomet buvo pradėta rungimosi principu grindžiama perskaičiavimo procedūra.

17 Per šią procedūrą F. Fontana ginčijo mokesčio perskaičiavimo sumą, apie kurią jai buvo ketinama pranešti ir kuri buvo nustatyta remiantis sektoriaus tyrimais, susijusiais su apskaitininkais ir mokesčių konsultantų kategorija.

18 2014 m. gruodžio 24 d. mokesčių administratorius pateikė F. Fontana apie pranešimą apie mokesčio dydį, susijusį su fizinių asmenų pajamų mokesčiu, regioniniu mokesčiu už gamybos veiklą ir PVM už 2010 mokesčius metus.

19 Ieškovo pagrindinį byloje kreipėsi į *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija), ginčydamą, be kita ko, mokesčių administratoriaus reikalaujamą sumokėti PVM sumą. Visų pirma ji teigė, kad mokesčių administratorius jos situacijai neteisingai taikė sektoriaus tyrimą, susijusį su apskaitininkais ir mokesčių konsultantais, užuot taikęs tyrimą, susijusį su patarėjais žmogiškąjį išteklių valdymo klausimais, nes ši veikla ji laikė savo pagrindine veikla. Be to, ji nurodė, kad PVM suma buvo nustatyta remiantis vien sektoriaus tyrimu, kuriuo remiantis negalima nuosekliai nustatyti jos įmonės uždirbtų pajamų, atsižvelgiant į proporcingumą ir darnumą.

20 *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokesčių ginčų komisija) nurodė, kad ieškovo pagrindinį byloje pateikti kaltinimai, kad mokesčių administratorius neteisingai priskyrė jos veiklą prie apskaitininkų ir mokesčių konsultantų veiklos, yra nepagrįsti tiek, kiek „ieškovo argumentai nėra pagrįsti neiginamais faktais“.

21 Vis dėlto atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus jai kyla abejonų dėl PVM sumos vertinimo metodo, pagrįsto sektoriaus tyrimu.

22 Šiuo klausimu prašymą priimtį prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tokiu metodu atsižvelgiama tik į bendras pajamas, nevertinant kiekvienos ekonominės operacijos, kuri atliko apmokestinamasis asmuo, ir jo teisės atskaityti pirkimo PVM.

23 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos

Redžo provincijos mokestinių ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar su SESV 113 ir 114 straipsniais ir [PVM direktyva] suderinamos nacionalinės teisės nuostatos, tvirtintos statymo-dekreto Nr. 331/93 [kuris tapo 1993 m. spalio 29 d. statymu Nr. 427] 62bis straipsnyje ir 62sexies straipsnio 3 dalyje, tiek, kiek jomis leidžiama PVM taikyti bendrai apyvartai, nustatytai remiantis indukcijos metodu, atsižvelgiant į teisės atskaitę ir pareigos reikalauti sumokėti mokestį laikymosi ir, konkrečiai kalbant, į mokesčio neutralumo ir perkėlimo principą?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumų

24 Italijos vyriausybė mano, kad pateiktas klausimas yra hipotetinis tiek, kiek ieškovų pagrindinėje byloje kaltinimų, iš esmės susijusių su neteisinga jos profesinės veiklos klasifikacija sektoriaus tyrimuose, atmetę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, kuris iš tiesų jau atmetė tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sektoriaus tyrimas galėtų neatspindėti šios ekonominės veiklos realybės.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su Sąjungos teise susijusiems klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 16 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

26 Nagrinėjamo atveju ieškovų pagrindinėje byloje ginčo sektoriaus tyrimo rezultatus, nes jie neatspindėjo jos ekonominės veiklos realybės. Dėl to prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonė, ar šiuo tyrimu pagrįstas vertinimo metodas, kuris remiasi bendra apyvarta neatsižvelgiant į kiekvieną apmokestinamojo asmens atliktą operaciją, yra suderinamas su SESV, PVM direktyva ir mokesčio neutralumo bei proporcingumo principais.

27 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktas klausimas neatrodo neturintis ryšio su realybe ar pagrindinės bylos objektu, jį reikia pripažinti priimtiniu.

Dėl esmės

28 Pirmiausia pažymėtina, kad SESV 113 ir 114 straipsniai, kuriuos nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pateiktame klausime, nagrinėjamo atveju yra netaikytini, nes susiję su valstybių narių teisės aktų suderinimo Europos Sąjungoje priemonių priėmimo institucine sistema.

29 Atsižvelgiant į šią pastabą reikia suprasti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas savo klausimu iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva ir mokesčio neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos mokesčio administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu, pagrįstu ministro dekretu patvirtintais sektoriaus tyrimais, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens apyvartos sumą, ir taip atlikti mokesčio perskaičiavimą, kuris lemia papildomos PVM sumos sumokėjimą.

30 Šiuo klausimu taip pat reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąjį nuostatą už atlygą tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąjį vert

sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulic ir Plavo*, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Siekiant sudaryti galimybes taikyti PVM ir galimybes jo kontrolei, atliekamai mokesi? administratoriaus, PVM direktyvos 242, 244 straipsniuose ir 250 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo, privalantis mokėti š? mokest?, vest? tinkam? apskait?, saugot? vis? savo išrašyt? s?skait? fakt?r? kopijas ir visas kitas s?skaitas fakt?ras, kurias jis apmok?jo, ir galiausiai pateikt? mokesi? administratoriui deklaracij?, kurioje atsispind?t? visi b?tini duomenys mok?tinam PVM nustatyti.

32 Siekiant užtikrinti teising? PVM rinkim? ir išvengti suk?iavimo, PVM direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa leidžia valstyb?ms nar?ms nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis šiais tikslais, su s?lyga, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinam?j? asmen? sandoriams tarp valstybi? nari? taikomos vienodos s?lygos ir tokios prievol?s nesukuria su sien? kirtimu susijus? formalum? prekybos tarp valstybi? nari? srityje. Be to, pagal PVM direktyvos 59 konstatuojam?j? dal? ja siekiama valstyb?ms nar?ms leisti su tam tikrais apribojimais ir s?lygomis imtis speciali? priemoni?, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostat?, kad b?t? supaprastinta PVM surinkimo proced?ra arba užkirstas kelias tam tikr? form? mokesi? vengimui ar suk?iavimui.

33 Teisingumo Teismas nusprend?, kad iš PVM direktyvos 273 straipsnio pirmos pastraipos, 2 straipsnio ir 250 straipsnio 1 dalies ir iš ESS 4 straipsnio 3 dalies išplaukia, kad kiekviena valstyb? nar? turi pareig? imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, b?tin? viso mok?tino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su suk?iavimu (2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 punktas).

34 Šiuo klausimu pažym?tina, kad apmokestinamajam asmeniui nedeklaravus jo uždirbtos visos apyvartos, tai negali b?ti PVM surinkimo kli?tis ir kompetentingos nacionalin?s institucijos turi atkurti pad?t?, kuri b?t? egzistavusi nesant tokio apmokestinamojo asmens elgesio (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 42 punktas).

35 Teisingumo Teismas nusprend?, kad, be PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatomis nustatyt? apribojim?, jose nepatikslinamos nei s?lygos, nei prievol?s, kurias valstyb?s nar?s gali nustatyti, tod?l šiomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms suteikiama laisv? spr?sti d?l priemoni?, skirt? pasiekti tikslams užtikrinti viso PVM surinkim? ir kovoti su suk?iavimu. Vis d?lto jos privalo ?gyvendinti savo kompetencij? laikydamosi S?jungos teis?s ir bendr?j? princip? ir ypa? proporcingumo principo ir mokesi? neutralumo principo (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 ir 44 punktus ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2018 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 punkt?).

36 Taigi PVM direktyvos 273 straipsnis iš esm?s nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens mok?tinas PVM nustatomas pagal ministro dekretu patvirtintus sektoriaus tyrimus, siekiant užtikrinti tiksl? PVM surinkim? ir užkirsti keli? suk?iavimui mokesi? srityje.

37 Vis d?lto šie nacionalin?s teis?s aktai ir j? taikymas gali atitikti S?jungos teis?, tik jeigu laikomasi mokesi? neutralumo ir proporcingumo princip? (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punkt?).

38 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti nagrin?jam?

nacionalini? priemoni? atitikt? šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytiems reikalavimams. Ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrin?jamam gin?ui išspr?sti naudingas nuorodas (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marina*, C?576/15, EU:C:2016:740, 46 punkt?).

39 Kiek tai susij? su mokes?i? neutralumo principu, pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdan? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos, jei pati ?mon?s veikla iš esm?s skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 56 ir 57 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

40 Kaip ne kart? pažym?jo Teisingumo Teismas, teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Iš mokes?i? neutralumo principo matyti, kad kai mokes?i? administratorius ketina perskai?iuoti PVM, kurio suma apskai?iuojama remiantis bendra papildoma apyvarta, nustatyta indukcijos metodu, atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? atskaityti jo sumok?t? pirkimo PVM pagal šiuo tikslu PVM direktyvos X antraštin?je dalyje numatytas s?lygas.

42 D?l proporcingumo principo pažym?tina, kad šis principas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kuriuose numatyta, kad tik d?l didelio skirtumo tarp apmokestinamojo asmens deklaruotos apyvartos ir pagal indukcijos metod?, atsižvelgiant ? t? pa?i? veikl? kaip ir šis apmokestinamasis asmuo atliekan?i? subjekt? uždirbt? apyvart?, nustatytos apyvartos gali b?ti prad?ta perskai?iavimo proced?ra. Siekiant nustatyti apyvart? pagal indukcijos metod? naudojami sektoriaus tyrimai turi b?ti tiksl?s, patikimi ir atnaujinti. D?l tokio skirtumo gali atsirasti tik gin?ytina prezumpcija, kuri? gali paneigti apmokestinamasis asmuo, remdamasis paneigian?iais ?rodymais.

43 Šiomis aplinkyb?mis, pažym?tina, kad per vis? mokes?i? perskai?iavimo proced?r? apmokestinamojo asmens teis?s ? gynyb? turi b?ti užtikrinamos, o tai reiškia b?tent tai, kad prieš nustatant priemon?, kuri tur?s neigiam? poveik? apmokestinamajam asmeniui, šiam asmeniui turi b?ti suteikta galimyb? veiksmingai pateikti savo nuomon? d?l informacijos, kuria institucijos ketina gr?sti savo sprendim? (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 30 punktas).

44 Taigi, pirma, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti galimyb? gin?yti nagrin?jamo sektoriaus tyrimo tikslum? ir (arba) jo tinkamum? jo konkre?iai pad??iai ?vertinti. Antra, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti galimyb? paaiškinti aplinkybes, d?l kuri? deklaruota apyvarta, nors ji yra mažesn? nei pagal indukcijos metod? nustatyta apyvarta, atitinka jo veiklos per atitinkam? laikotarp? realijas. Tiek, kiek sektoriaus tyrimo taikymas reiškia, kad min?tas apmokestinamasis asmuo tur?s prireikus ?rodyti paneigian?ius faktus, proporcingumo principas reikalauja, kad ?rodym? lygis neb?t? pernelyg aukštas.

45 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas mechanizmas savo pob?džiu, strukt?ra ir j? reguliuojan?iomis konkre?iomis nuostatomis neatrodo pažeidži?s proporcingumo princip?; tai turi patikrinti prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

46 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyva ir mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos, esant dideliame skirtumui tarp apmokestinamojo asmens deklaruot? pajam? ir nustatyt? pajam? pagal sektoriaus

tyrimus, mokesčių administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu, pagrįstu tokiais tyrimais, apmokestinamojo asmens uždirbtai apyvartai vertinti ir dėl to atlikti mokesčių perskaičiavimą, kuris nulemia papildomos PVM sumos sumokėjimą, su sąlyga, kad šiais teisės aktais ir juos taikant apmokestinamajam asmeniui leidžiama laikantis mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų ir teisės gynybą užginėti pagal šį metodą gautus rezultatus remiantis visais priešingais jo turimais rodymais ir gyvendinti savo teisę atskaitę pagal PVM direktyvos X antraštinėje dalyje nustatytas sąlygas, o tai turi patikrinti prašymą priimtį prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, esant dideliame skirtumui tarp apmokestinamojo asmens deklaruotų pajamų ir nustatytų pajamų pagal sektoriaus tyrimus, mokesčių administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu, pagrįstu tokiais tyrimais, apmokestinamojo asmens uždirbtai apyvartai vertinti ir dėl to atlikti mokesčių perskaičiavimą, kuris nulemia papildomos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumos sumokėjimą, su sąlyga, kad šiais teisės aktais ir juos taikant apmokestinamajam asmeniui leidžiama laikantis mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų ir teisės gynybą užginėti pagal šį metodą gautus rezultatus remiantis visais priešingais jo turimais rodymais ir gyvendinti savo teisę atskaitę pagal Direktyvos 2006/112 X antraštinėje dalyje nustatytas sąlygas, o tai turi patikrinti prašymą priimtį prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: italų.