

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 21. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 273. pants – Nodokļa uzrādīšana – Nodokļa bāzes novērtēšanas metode, izmantojot indukciju – Tiesības uz PVN atskaitēšanu – Prezumpcija – Neitralitātes un samērīguma principi – Valsts likums, ar kuru PVN aprēķins tiek balstīts uz prezumto apgrozījumu

Lieta C-648/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Reggio di Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 3. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 16. decembrī, tiesvedībā

Fortunata Silvia Fontana

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septiņus palātas priekšsēdētājus T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimē [K. Jürimäe], K. Likurģs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referenti) un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts: N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs: V. Džakobo-Peironela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 18. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Itālijas valdģbas vģrdģ – G. Palmieri, pģrstģve, kurai palģdz R. Guizzi, *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisģjas vģrdģ – F. Tomat un R. Lyal, pģrstģvģi,

noklausģjusies ģenerģlvokģģta secinģjumus 2018. gada 22. marta tiesas sģdģ,

pasludģna šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 273. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Fortunata Silvia Fontana* un *Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria* (līgumumu dienests – Redžo di Kalabrijas provinces direkcija, Itālija) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par paziņojumu par nodokli, kas attiecas uz papildus maksājamo pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 59. apsvērumā ir formulēts šādi:

“Dalībvalstīm, ievērojot konkrētus ierobežojumus un nosacījumus, būtu jāspēj veikt vai turpināt piemērot pasākumus, kas atļauj no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai nepieautu dažu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas k? t?ds;

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –

i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas k? t?ds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja p?rdev?js ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas k? t?ds un kam nav tiesību uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

ii) jaunu transportlīdzekļu gadījumā nodokļa maksātājs vai persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā mēģinājumā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodokļa maksātāja;

iii) akcīzes preču gadījumā, ja akcīzes nodoklis, ko piemēro iegādei Kopienas iekšienē, saskaņā ar Direktīvu 92/12/EEK ir iekasējams dalībvalsts teritorijā, nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā mēģinājumā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu.

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas k? t?ds;

d) preču importam.”

5 PVN direktīvas 73. pants ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6 Atbilstoši šīs direktīvas 242. pantam:

“Ikviens nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu.”

7 Minētās direktīvas 244. pantā ir paredzēts:

“Katrs nodokļa maksātājs nodrošina, ka tiek glabātas kopijas visiem rēķiniem, ko izsniedzis višs pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai trešā persona nodokļa maksātāja vārdā un interesēs, kā arī visi rēķini, ko višs ir saņēmis.”

8 PVN direktīvas 250. panta 1. punkts ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējam nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopā, vārtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vārtību.”

9 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

[..]”

Itālijas tiesības

10 1973. gada 29. septembra *decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* (Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 600/1973 par kopīgiem noteikumiem par ienākuma nodokļu uzrēķinu; 1973. gada 16. oktobra *GURI* Nr. 268) 39. panta 1. punkts ir noteikts:

“Attiecībā uz fizisko personu uzņēmējdarbības ienākumiem [Nodokļu] pārvalde veic uzrēķinu:

[..]

d) ja, veicot grāmatvedības dokumentu pārbaudi un citas pārbaudes, kas minētas 33. pantā, vai pārbaudot grāmatvedības uzskaites pilnīgumu, pareizību un patiesumu, pamatojoties uz rēķiniem un citiem ar uzņēmumu saistītiem dokumentiem, kā arī uz [Nodokļu] pārvaldes saskaņā ar 32. pantu savākti datiem un informāciju, tiek konstatēts, ka deklarācijā un tās pielikumos norādītie elementi ir nepilnīgi, nepatiesi vai neprecīzi. Secinājumu par nedeklarēto darbību vai deklarēto saistību neesamību var izdarīt, arī pamatojoties uz vienkāršiem pieņēmumiem, [ar nosacījumu, ka] tie ir nopietni, precīzi un konsekventi.”

11 1972. gada 26. oktobra *decreto del Presidente della Repubblica* no 633, *istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Republikas prezidenta Dekr?ts Nr. 633, ar kuru ievieš un reglament? pievienot?s v?rt?bas nodokli; 1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292) ir reglament?ta k?rt?ba, k?d? tiek veiktas PVN deklar?ciju korekcijas. Š? dekr?ta 54. pant? b?t?b? ir paredz?ts, ka š? nodok?a deklar?cijas patiesumu var p?rbaud?t, veicot uz??muma iesniegt?s deklar?cijas form?lu p?rskat?šanu vai veicot detaliz?t?ku p?rbaudi, pamatojoties uz inform?ciju un datiem, kas iest?dei ir pieejami vai ko t? sav?kusi saska?? ar sav?m pilnvar?m veikt izmekl?šanu.

12 Dekr?tlikuma Nr. 331/93 (1993. gada 30. augusta *GURI* Nr. 203), kas p?rveidots par 1993. gada 29. oktobra Likumu Nr. 427 (1993. gada 29. oktobra *GURI* Nr. 255) 62.*bis* pant? ir noteikts:

“1. Finanšu ministrijas ie??mumu departamenta dienesti p?c attiec?go arodasoci?ciju un profesion?lo organiz?ciju uzklauš?šanas v?l?kais 1996. gada 31. decembr? izstr?d? konkr?tus nozares p?t?jumus attiec?b? uz daž?d?m tautsaimniec?bas nozar?m, lai uzlabotu apr??in?šanas procesa efektivit?ti un var?tu detaliz?t?k noteikt prezum?tos koeficientus, kuri min?ti 1989. gada 2. marta Dekr?tlikuma Nr. 69, kas p?c groz?jumu izdar?šanas p?rveidots par 1989. gada 27. marta Likumu Nr. 154, ar t? v?l?kiem groz?jumiem, 11. pant?. Šaj? nol?k? min?tie dienesti apzina min?t?s nozares p?rst?vošus nodok?u maks?t?jus, kuri ir reprezentat?vi paraugi un kurus var pak?aut kontrolei, lai identific?tu veikt?s darb?bas raksturojošos faktoros. Nozares p?t?jumi ir apstiprin?mi ar finanšu ministra dekr?tu, kas j?public? *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* v?l?kais 1995. gada 31. decembr?, un tie var tikt p?rskat?ti un ir der?gi apr??iniem, s?kot no 1995. taks?cijas gada.”

13 Dekr?tlikuma Nr. 331/93 62.*sexies* panta 3. punkta formul?jums ir š?ds:

“Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekr?ta Nr. 600 39. panta pirm?s da?as d) punkt?, ar turpm?kiem groz?jumiem, un Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekr?ta Nr. 633 54. pant?, ar turpm?kiem groz?jumiem, min?tie apr??ini var b?t pamatoti ar? uz to, ka deklar?tie ie??mumi, atalgojums un nodevas iev?rojami atš?iras no t?, ko likum?gi var secin?t no konkr?t?s darb?bas raksturlielumiem un apst?k?iem, k?dos t? tiek veikta, vai no saska?? ar š? dekr?ta 62.*bis* pantu izstr?d?tajiem nozares p?t?jumiem.”

14 1998. gada 8. maija Likuma Nr. 146 (*GURI* Nr. 110, *GURI* Nr. 93 k?rt?jais pielikums) 10. pant? ir paredz?ts:

“1) Uz nozaru p?t?jumiem balst?tus nodok?u uzr??inus, kas min?ti 1993. gada 30. augusta Dekr?tlikuma Nr. 331 62.*sexies* pant?, nodok?u maks?t?jiem saska?? ar šaj? pant? noteiktaj?m proced?r?m piem?ro, ja deklar?tie ie??mumi vai atalgojums ir maz?ks par t?diem ie??mumiem vai atalgojumu, ko var noteikt, pamatojoties uz min?tajiem p?t?jumiem.

[..]

3.*bis*) Gad?jumos, kas min?ti 1. punkt?, [Nodok?u p?rvalde] pirms nodok?a apr??ina pazi?ojuma uzaicina nodok?u maks?t?ju ierasties p?rvald? saska?? ar 1997. gada 19. j?nija Dekr?tlikuma Nr. 218 5. pantu.

3.*ter*) Ja, pamatojoties uz nozaru p?t?jumiem, tiek noteikts, ka ie??mumi nav atbilstoši, var apliecin?t iemeslus, kuri attaisno deklar?to ie??mumu neatbilst?bu tiem, kas izriet no p?t?jumu piem?rošanas. Var apliecin?t ar? tos iemeslus, kuru d?? deklar?cija neatbilst ekonomikas r?d?t?jiem, kas noteikti, pamatojoties uz iepriekš min?tajiem p?t?jumiem. Š?du apliecin?jumu, pamatojoties uz nodok?u maks?t?ju piepras?jumu, izsniedz personas, kuras min?tas noteikum?u, kas pie?emti ar Republikas prezidenta 1998. gada 22. j?lija Dekr?tu Nr. 322, 3. panta 3. punkta a)

un b) apakšpunkt? un kuras ir ties?gas deklar?cijas nos?t?t elektroniski, nodok?u pal?dz?bas amatpersonas centros, ko veido personas, kuras min?tas 1997. gada 9. j?lija Dekr?tlikuma Nr. 241 32. panta 1. punkta a), b) un c) apakšpunkt?, un t?du arodasoci?ciju darbinieki un amatpersonas, kuras ir ties?gas sniegt 1992. gada 31. decembra Dekr?tlikuma Nr. 546 12. panta 2. punkt? paredz?to tehnisko pal?dz?bu.

[..]

5) [PVN] nol?k? liel?kiem ie??mumiem vai atalgojumam, kas noteikti, pamatojoties uz iepriekš min?tajiem nozaru p?t?jumiem, ?emot v?r? ar nodokli neapliekamos dar?jumus vai dar?jumus, uz kuriem attiecas ?pašs re??ms, piem?ro vid?jo likmi, kas izriet no attiec?bas starp apliekamo dar?jumu nodokli un deklar?to apgroz?jumu, atskaitot nodokli par pieg?d?tajiem amortiz?jamajiem akt?viem un deklar?to apgroz?jumu.

[..]

7) Ar Finanšu ministrijas dekr?tu izveido ministra ieceltu ekspertu komisiju, ?emot v?r? ar? profesion?lo ekonomisko organiz?ciju un profesion?lo biedr?bu sagatavotos zi?ojumus. Min?t? komisija pirms katras nozares p?t?juma apstiprin?šanas un public?šanas sniedz viedokli par pašu p?t?jumu piem?rot?bu, lai atspogu?otu re?lo situ?ciju, uz ko tie attiecas. Par komisijas locek?u konsultat?vo darb?bu nav paredz?ta nek?da atl?dz?ba.

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

15 Attiec?b? uz *F. S. Fontana*, kas ir PVN maks?t?ja, tika veikta nodok?u uzr??ina proced?ra par 2010. finanšu gadu.

16 Nodok?u iest?de pras?t?jai pamatliet? 2014. gada 14. maij? nos?t?ja uzaicin?jumu ierasties iest?d?, k? rezult?t? tika uzs?kta *inter partes* nodok?u uzr??ina proced?ra.

17 Šaj? proced?r? *F. S. Fontana* apstr?d?ja nodok?u uzr??ina apm?ru, ko bija paredz?ts vi?ai pazi?ot un kas bija noteikts, pamatojoties uz nozares p?t?jumu par gr?matvežu un nodok?u konsultantu kategoriju.

18 2014. gada 24. decembr? nodok?u iest?de *F. S. Fontana* nos?t?ja pazi?ojumu par nodokli, kas attiec?s uz fizisko personu ien?kuma nodokli, re?ion?lo nodokli un PVN par 2010. gadu.

19 Pras?t?ja pamatliet? v?rs?s *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodok?u tiesa, It?lija), apstr?dot tostarp nodok?u iest?des pras?to PVN par?da summu. It ?paši vi?a apgalvoja, ka nodok?u iest?de bija k??daini piem?rojusi vi?as situ?cijai nozares p?t?jumu par gr?matvežu un nodok?u konsultantu kategoriju, nevis par cilv?kresursu vad?bas konsultantiem, ko pras?t?ja pamatliet? uzskata par savu galveno darb?bas veidu. Turkl?t vi?a apgalvo, ka PVN summa bija noteikta, pamatojoties uz nozares p?t?jumu, kas nesniedz atbilstošu priekšstatu par vi?as uz??muma rad?tajiem ie??mumiem no sam?r?guma un konsekvences viedok?a.

20 *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodok?u tiesa) nor?da, ka pras?t?jas pamatliet? izvirz?tais iebildums par to, ka nodok?u iest?de k??daini vi?as darb?bu saist?jusi ar gr?matvežu un nodok?u konsultantu darb?bu, nav pamatots, jo "[pras?t?jas pamatliet?] apgalvojumus nepamato neapstr?dama faktisk? b?ze".

21 T? tom?r pauž šaubas, konkr?ti – no nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principu

viedokļa – par PVN parāda novērtēšanas metodi, kas balstīta uz nozares pētījumu.

22 Šajā ziņā iesniedzītiesa uzsver, ka ar šādu novērtēšanas metodi tiek ņemts vērā kopējais ienākums, neņemot vērā katru no nodokļa maksātāja veiktajiem saimnieciskajiem darījumiem un viņa tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis.

23 Šādos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodokļu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar LESD 113. un 114. pantu, kā arī [PVN direktīvu] ir saderīgs Itālijas valsts tiesiskais regulējums, ko veido Dekrēta Nr. 331/93, kas pārveidots par 1993. gada 29. oktobra [Likumu] Nr. 427, 62. *sexies* panta 3. punkts un 62. *bis* pants, daļēji, kur tas ļauj piemērot PVN kopējam apgrozījumam, kura vērtība ir noteikta ar induktīvu metodi, ņemot vērā atskaitēšanas principu un pienākumu par nodokļa atgāšanu, un, vispārīgāk, saistībā ar nodokļa neitralitātes un maksāšanas pienākuma pārņemšanas principu?”

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

24 Itālijas valdība uzskata, ka uzdotais jautājums ir hipotētisks, jo prasītājas pamatlietā izvirzīto iebildumu, kurš būtībā attiecas uz viņas profesionālās darbības kādā kvalificēšanu saistībā ar nozaru pētījumiem, ir noraidījusi iesniedzītiesa, kura jau ir izslēgusi iespēju, ka nozares pētījums, par kuru ir runa pamatlietā, neatspoguotu šīs saimnieciskās darbības faktisko raksturu.

25 Šajā ziņā jāatgādina, ka uz jautājumiem par Savienības tiesību m attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa attekties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu var tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītājam Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tūdu vajadzīgo ziņu par faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, kas ir nepieciešami, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2017. gada 26. oktobris, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā gadījumā prasītāja pamatlietā apstrīdēja nozaru pētījuma rezultātus ar pamatojumu, ka tie neatspoguļo viņas saimnieciskās darbības faktisko raksturu. Tas lika iesniedzītīesai prātā par to, vai uz šo nozares pētījumu balstīta novērtēšanas metode, kas pamatojas uz kopējo apgrozījumu, neņemot vērā katru no nodokļa maksātāja veiktajiem saimnieciskajiem darījumiem, ir vai nav atbilstoša LESD, PVN direktīvai, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principiem.

27 Līdz ar to, tādēļ iesniedzītīesas uzdotais jautājums nešķiet tūds, kuram nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu, tas jāatzīst par pieņemamu.

Par lietas būtību

28 Ievadam jānorāda, ka LESD 113. un 114. pants, uz kuriem iesniedzītīesa atsaucas uzdotajā jautājumā, šajā lietā nav atbilstīgi, jo šie panti attiecas uz institucionālo kārtību pasākumu noteikšanai par dalībvalstu tiesību aktu tuvināšanu Eiropas Savienībā.

29 ņemot vērā šo norādi, jāsaprot, ka ar savu jautājumu iesniedzītīesa būtībā vaicā, vai PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tūdu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kurš ļauj nodokļu iestādei izmantot

induktīvu metodi, kas balstīta uz nozaru pētījumiem, kuri apstiprināti ar ministra dekrētu, lai noteiktu nodokļu maksājuma apgrozījumu un tādējādi veiktu nodokļu uzdevumu, ar kuru tiek prasīts samaksāt papildu PVN.

30 Šajā ziņā jāuzsver, ka saskaņā ar vispārīgo noteikumu, kas izklāstīts PVN direktīvas 73. pantā attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par maksu summa, kurai uzliek nodokli, ir atļauts, ka nodokļa maksājums šajā ziņā faktiski ir saņemis (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulic* un *Plavo*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

31 Lai nodokļu iestādes varētu piemērot PVN un pārbaudīt tā piemērošanu, PVN direktīvas 242. un 244. panta, kā arī 250. panta 1. punkta šā nodokļa maksājumiem ir uzlikts pienākums veikt atbilstošu uzskaiti, glabāt kopijas visiem rādītājiem, ko viņi izsnieguši vai samaksājuši, un, visbeidzot, iesniegt nodokļu iestādei deklarāciju, kurā ir ietverta visa maksājuma PVN summas aprēķināšanai nepieciešamā informācija.

32 Lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā dalībvalstīm ir jāuzlikt citus pienākumus, kas nav paredzēti šajā direktīvā un ko tās uzskata par vajadzīgiem, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārosojot robežas. Turklāt saskaņā ar PVN direktīvas 59. apsvērumu tā paredzēta, lai dalībvalstīm jāautu, ievērojot konkrētus ierobežojumus un nosacījumus, veikt pasākumus, kas ir atkarīgi no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai nepieautu dažādu veidu nodokļu nemaksēšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksēšanas.

33 Tiesa ir nospriedusi, ka no PVN direktīvas 273. panta pirmās daļas, kā arī no 2. panta, 250. panta 1. punkta un no LES 4. panta 3. punkta izriet, ka dalībvalstīm ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu to teritorijā maksājuma PVN iekasēšanu pilnā apmērā un cīnītos pret krāpšanu (spriedumi, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 41. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 20. marts, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 18. punkts).

34 Šajā ziņā jāuzsver, ka tas, ka nodokļa maksājums nedeklarē visu apgrozījumu, nedrīkst būt šāroslis PVN iekasēšanai un ka valsts kompetentajām iestādēm ir jāatjauno tā situācija, kas būtu pastāvīgusi, ja nodokļa maksājums šādi nebūtu rādījis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 42. punkts).

35 Tiesa ir nospriedusi, ka, tā kā PVN direktīvas 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, ko dalībvalstis irpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, šās tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību saistībā ar lūdzekļiem, ar kuriem ir paredzēts sasniegt mērķus nodrošināt PVN iekasēšanu pilnā apmērā un cīnīties pret krāpšanu. Tomēr dalībvalstīm šā kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārīgos principus, it īpaši samērīguma un nodokļu neitralitātes principus (šajā nozīmā skat. it īpaši spriedumus, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43. un 44. punkts un tajos minētā judikatūra, kā 2018. gada 17. maijs, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41. punkts).

36 Tādējādi PVN direktīvas 273. pants principā neaizliedz tādā valsts tiesisko regulājumā kā pamatlietā, atbilstoši kuram nodokļa maksājuma maksājuma PVN apmērs tiek noteikts, balstoties uz kopīgo apgrozījumu, kas novērtēts induktīvi, pamatojoties uz nozaru pētījumiem, kuri apstiprināti ar ministra dekrētu, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu nodokļu jomā.

37 Tomēr šis valsts tiesiskais regulējums var būt atbilstošs Savienības tiesībām tikai tad, ja ar to tiek ievēroti nodokļu neitralitātes un samērīguma principi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44. punkts).

38 Iesniedzītājam ir jāizvērtē pamatlietā aplūkoto valsts pasākumu saderība ar iepriekšējā punktā norādītajām prasībām. Tiesa tomēr var tai sniegt visas norādes, kas var būt noderīgas, lai palīdzētu atrisināt tās izskatīšanā esošo lietu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46. punkts).

39 Attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no to maksājuma PVN atskaitīt PVN, ko tie ir samaksājuši kā priekšnodokli par to iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, veido kopējās PVN sistēmas pamatprincipu. Šīs atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmājam visas tās saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksājamo PVN uzlikto nastu, ar nosacījumu, ka viņa saimnieciskajām darbībām pašam principā ir piemērojams PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 56. un 57. punkts, kā arī tajos minēta judikatūra).

40 Tiesības uz atskaitīšanu, kā Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi, ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-781/17, EU:C:2018:283, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 No nodokļu neitralitātes principa piemērošanas izriet, ka tad, ja nodokļu iestāde ir nodomājusi veikt PVN uzrēķinu, kura apmērs izriet no kopējā apgrozījuma, kas noteikts, izmantojot induktīvu metodi, nodokļa maksātājam ir jābūt tiesībām atskaitīt PVN, kuru viņš ir samaksājis kā priekšnodokli, atbilstoši nosacījumiem, kas šai nolūkā paredzēti PVN direktīvas X sadaļā.

42 Kas attiecas uz nodokļu neitralitātes principu, šis princips neaizliedz tādā valsts tiesisko regulājumā, kurā ir paredzēts, ka vienīgi būtiskas atšķirības starp apgrozījumu, ko deklarējis nodokļa maksātājs, un apgrozījumu, kas noteikts, izmantojot induktīvu metodi, kurā ņemts vērā apgrozījums, ko sasniegušas personas, kuras veic tādā pašu darbību kā nodokļa maksātājs, var izraisīt procedūras uzskāšanu, kuras rezultātā tiek veikts uzrēķins. Nozaru pētījumiem, kas izmantoti, lai indukcijas ceļā noteiktu šo apgrozījumu, jābūt precīziem, uzticamiem un aktuāliem. Šādas atšķirības var vienīgi iedarbināt atspēkojumu prezumpciju, kuru nodokļa maksātājs var atspēkot, balstoties uz pierādījumiem par pretējo.

43 Šajā kontekstā jānorāda, ka visas nodokļu uzrēķina procedūras laikā ir jānodrošina nodokļu maksātāja tiesības uz aizstāvību, kas nozīmē tostarp to, ka, pirms tiek pieņemts nodokļu maksātāja nelabvēlīgs lēmums, viņam ir jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par informāciju, uz kuras pamata iestāde ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics un Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 30. punkts).

44 Tādējādi nodokļu maksātājam, pirmkārt, jābūt iespējai apstrīdēt gan attiecīgā nozares pētījuma pareizumu, gan/vai šo pētījuma atbilstību viņa konkrētās situācijas novērtīšanai. Otrkārt, nodokļu maksātājam ir jāspēj izskaidrot apstākļus, kuru dēļ deklarētais apgrozījums, lai arī tas ir mazāks par apgrozījumu, kas noteikts, izmantojot induktīvu metodi, atbilst viņa darbības faktiskajai situācijai attiecīgajā laikposmā. Ciktāl nozaru pētījuma izmantošana paredz, ka šim nodokļu maksātājam vajadzības gadījumā ir jāpierāda negatīvi fakti, samērīguma princips prasa, lai prasītais pierādīšanas standarts nebūtu pārāk augsts.

45 Šādos apstākļos jāatzīst, ka mehānisms, par kuru ir runa pamatlietā, ar tās koncepciju,

struktūru un konkrētajām to reglamentājošajām tiesību normām nešiet esam tās, ar kuru tiktu pārņemts samērīguma princips, bet par to jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

46 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar kuru nodokļu iestādei ir atļauts gadījumā, ja pastāv būtiskas atšķirības starp deklarācijām ieņēmumiem un ieņēmumiem, kas novērtēti, pamatojoties uz nozares pētījumiem, izmantot uz šādiem nozares pētījumiem balstītu induktīvu metodi, lai noteiktu nodokļu maksātāja sasniegto apgrozījumu un lūdz ar to veiktu nodokļu uzrēķinu, ar kuru tiek uzlikts maksāt PVN papildu summu, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu un tās piemērošanu nodokļa maksātājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, tiek ļauts apstrīdēt ar šādu metodi iegūtos rezultātus, balstoties uz viņa rīcībā esošajiem pierādījumiem par pretējo, un ņēstot savas atskaitēšanas tiesības atbilstoši tiesību normām, kas ietvertas PVN direktīvas X sadaļā; par to jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar kuru nodokļu iestādei ir atļauts gadījumā, ja pastāv būtiskas atšķirības starp deklarācijām ieņēmumiem un ieņēmumiem, kas novērtēti, pamatojoties uz nozares pētījumiem, izmantot uz šādiem nozares pētījumiem balstītu induktīvu metodi, lai noteiktu nodokļu maksātāja sasniegto apgrozījumu un lūdz ar to veiktu nodokļu uzrēķinu, ar kuru tiek uzlikts maksāt pievienotās vērtības nodokļa (PVN) papildu summu, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu un tās piemērošanu nodokļa maksātājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, tiek ļauts apstrīdēt ar šādu metodi iegūtos rezultātus, balstoties uz viņa rīcībā esošajiem pierādījumiem par pretējo, un ņēstot savas atskaitēšanas tiesības atbilstoši tiesību normām, kas ietvertas Direktīvas 2006/112 X sadaļā; par to ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.