

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

NILS WAHL IŠVADA,

pateikta 2018 m. kovo 22 d.(1)

Byla C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

(*Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – tariamasis sukaviavimas mokesčių srityje – Sektoriaus tyrimai – Mokytino PVM nustatymas taikant indukcijos metodus – Proporcingumo principas – Neutralumo principas – Teisminis kontrolis – Teisės gynybė – rodinėjimo lygis“

1. Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) nuostatas ir PVM sistemos reglamentuojančius principus draudžiamas nacionalinės teisės aktas, pagal kurį valdžios institucijoms leidžiama vertinti mokestį, turimą mokėti apmokestinamojo asmens, kuris, kaip preziumuojama, deklaravo ne visą PVM, taikant indukcijos metodą, grindžiamą sektoriaus tyrimais, kuriais vertinamos tikrinamos tam tikrų kategorijų mokesčių mokėtojų pajamos?

2. Trumpai tariant, būtų tokie klausimai šioje byloje iškilę *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija).

I. Teisinis pagrindas

A. Europos Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 59 konstatuojamoji dalis suformuluota 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 sukaviavimui ar mokesčio vengimui.“

4. PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

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

5. PVM 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.“

6. Tos pačios direktyvos 244 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad būtų saugomos jo paties, prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba trečiosios šalies jo vardu ir jo naudai išrašytą sąskaitą faktūrą kopijos ir visos jo gautos sąskaitos faktūros.“

7. Pagal PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalį:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

8. PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

<...>“

B. Nacionalinė teisė

9. 1973 m. rugsėjo 29 d. Presidente della Repubblica no. 600 (3) (Prezidento dekretas Nr. 600/1973) 39 straipsnyje numatyta:

„Kai fiziniai asmenys gauna verslo pajamų, [mokesčių] tarnyba atlieka perskaityvimus:

<...>

d) jei patikrinus apskaitos duomenis ir atlikus kitus 33 straipsnyje nurodytus patikrinimus arba patikrinus apskaitos duomenų išsamumą, tikslumą ir tikrumą pagal sąskaitas faktūras ir kitus dokumentus, susijusius su ūkiu, taip pat [mokesčių] tarnybos pagal 32 straipsnį surinktus duomenis ir informaciją nustatoma, kad deklaracijoje ir jos prieduose pateikta informacija yra neišsami, melaginga arba netiksli. Apie nedeklaruotos veiklos buvimą arba deklaruotą įsipareigojimą nebuvimą taip pat gali būti sprendžiama remiantis paprastomis prielaidomis, jeigu jos yra svarios, tikslios ir nuoseklios.

<...>“

10. 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica* no. 633 (4) (Prezidento dekretas Nr. 633/1972) 54 straipsnyje iš esmės numatyta, kad PVM deklaracijų tikrumas gali būti

tikrinamas formaliai peržiūrint ūmonų pateiktą deklaraciją atliekant išsamesnį patikrinimą, paremtą mokesčių administratoriui prieinama informacija ir duomenimis, arba remiantis mokesčių administratoriaus įgyvendinant tyrimo galiojimus surinkta informacija ir duomenimis.

11. 1993 m. rugpjūčio 30 d. *Decreto-legge* no. 331 (5) (įstatymas – dekretas Nr. 331/93) 62bis straipsnyje nurodyta:

„Pasikonsultavusios su atitinkamomis prekybos ir profesinomis organizacijomis Finansų ministerijos pajamų departamento tarnybos parengia <...> ūvairiems ekonomikos sektoriams skirtus tyrimus, siekdamas, kad vertinimo procesas būtų veiksmingesnis ir kad būtų galima išsamiau nustatyti 1989 m. kovo 2 d. įstatymo – dekreto Nr. 69 11 straipsnyje nurodytus prezumpcinius koeficientus. <...> Šiuo tikslu minėtos tarnybos numato apmokestinamųjų asmenų reprezentatyvias imtis tuose sektoriuose, kurie gali būti tikrinami, siekdamas nustatyti vykdomai veiklai būdingus veiksnius. Sektoriaus tyrimai turi būti patvirtinti Finansų ministro dekretu <...>; jie gali būti peržiūrimi ir vertinimo tikslais galioja nuo 1995 mokestinio metų.“

12. Įstatymo – dekreto Nr. 331/93 62sexies straipsnio 3 dalyje nurodyta:

„Pagal [Prezidento dekreto Nr. 600/1973] 39 straipsnio 1 dalies d punktą ir [Prezidento dekreto Nr. 633/1972] 54 straipsnį vertinimai taip pat gali būti grindžiami dideliais neatitikimais tarp deklaruotų pajamų, užmokesčio ir mokesčių, taip pat tų, apie kuriuos galima pagrįstai išvertimosi konkrečia veikla ypatybių ir sąlygų arba iš sektoriaus tyrimų, parengtų pagal šio dekreto 62bis straipsnį.“

13. 1998 m. gegužės 8 d. *Legge* no. 146 (6) (įstatymas Nr. 146/1998) 10 straipsnyje numatyta:

„1. Mokesčių nustatymai pagal sektoriaus tyrimus <...> taikomi apmokestinamiesiems asmenims laikantis šiame straipsnyje nustatytų procedūrų, jei deklaruotos pajamos ar užmokestis yra mažesnis už pajamas ar užmokestį, kuris gali būti nustatytas remiantis tokiais tyrimais.

<...>

3bis. 1 dalyje nurodytais atvejais [Mokesčių tarnyba], prieš pateikdama pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą, paprašo apmokestinamojo asmens atvykti pagal 1997 m. birželio 19 d. Įstatyminio dekreto Nr. 218 5 straipsnį.

3ter. Jei pajamų neatitikimas nustatomas remiantis sektoriaus tyrimais, pajamų neatitikimą, kuris pripažintas netinkamu, palyginti su pajamomis, nustatytomis taikant šiuos tyrimus, pateisinančios priežastys gali būti patvirtinamos. Taip pat gali būti patvirtinamos deklaracijos ir pagal minėtus tyrimus nustatytą ekonominių rodiklių neatitikimą priežastys. Toks patvirtinimas išduodamas apmokestinamojo asmens prašymu <...>.

<...>

5. [PVM] tikslais didesnęms pajamoms ar užmokesčiui, nustatytam pagal minėtus sektoriaus tyrimus, atsižvelgiant ū neapmokestinamųjų sandorių arba sandorių, kuriems taikomos specialios taisyklės, buvimą, taikomas vidutinis tarifas, nustatomas pagal apmokestinamųjų sandorių ir deklaruotos apyvartos mokesčio, neįskaitant mokesčio už amortizuojamų prekių tiekimą, ir deklaruotos apyvartos santykį.

<...>

7. Finansų ministerijos dekretu sudaroma ministro paskirtą ekspertų komisija, taip pat atsižvelgiant ū profesinių ekonominių organizacijų ir profesinių asociacijų parengtas ataskaitas. Ši komisija,

prieš patvirtindama ir paskelbdama kiekvieną sektoriaus tyrimą, pateikia nuomonę dėl šio tyrimo galimybių atspindėti tikrovę, su kuria jie yra susiję <...>.

<...>“

II. Faktinių aplinkybių, procesas ir pateiktas prejudicinis klausimas

14. Fortunata Silvia Fontana buvo pritaikyta mokesčių perskaičiavimo procedūra už 2010 m., skaitant, be kita ko, PVM.

15. *Agenzia delle Entrate* (Mokesčių tarnyba, Italija) 2014 m. gegužės 14 d. išsiuntė jai kvietimą atvykti į šią tarnybą; tada buvo pradėta *inter partes* procedūra, per ją S. Fontana pateikė pastabas ir dokumentus, kuriais siekė paneigti prielaidomis grindžiamas išvadas, kad jos pajamos yra didesnės už deklaruotąsias. Tačiau mokesčių tarnyba nusprendė, kad pateikti argumentai ir dokumentai netikimi, ir 2014 m. gruodžio 24 d. išsiuntė S. Fontana pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą už 2010 m., susijusį, be kita ko, su nesumokėtu PVM.

16. Mokesčių perskaičiavimo procedūra buvo grindžiama sektoriaus tyrimu, susijusiu su apskaitininkų ir konsultantų mokesčių klausimais kategorija, taikymu S. Fontana.

17. Ieškovų pareiškė ieškinį *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokestinė ginčų komisija, Italija), ginčydamą, be kita ko, mokesčių tarnybos reikalaujamą sumokėti PVM sumą. Visų pirma ji teigė, kad mokesčių tarnyba jos situacijai neteisingai taikė sektoriaus tyrimą, susijusį su apskaitininkais ir konsultantais mokesčių klausimais, užuot taikiusi tyrimą, susijusį su patarėjais žmogiškąjį išteklių valdymo klausimais, nes ši veikla ji laikė savo pagrindine veikla. Be to, ieškovų teigimu, mokesčių tarnybos reikalaujama PVM suma buvo nustatyta remiantis vien sektoriaus tyrimu, kurį atliekant nebuvo atsižvelgta į jos vykdytą tikrą ekonominę veiklą.

18. Abejodamas, kaip teisingai aiškinti ES teisę, minėtas teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

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

19. Rašytines pastabas pateikė Italijos vyriausybė ir Komisija. Be to, jos visos buvo išklausytos per 2018 m. sausio 18 d. vykusį posūdį.

III. Analizė

20. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos nuostatos ir PVM sistemą reglamentuojantys principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos valdžios institucijoms leidžiama įvertinti mokestį, turimą sumokėti apmokestinamojo asmens, kuris, kaip preziumuojama, deklaravo ne visą PVM, taikant indukcijos metodą, grindžiamą sektoriaus tyrimais, pagal kuriuos apskaičiuojamos tikėtinos tam tikrą kategoriją apmokestinamųjų asmenų pajamos.

21. Kiek man žinoma, Teisingumo Teismas iki šiol dar nenagrinėjo nacionalinės teisės aktų, panašių į pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, suderinamumo su PVM sistemą reglamentuojančiomis taisyklėmis ir principais. Deja, nors minėtiems teisės aktams

būdingos tam tikros specifinės savybės, prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas nepateikia daug paaiškinimų dėl galimo jo nesuderinamumo su PVM sistemos reglamentuojančiomis taisyklėmis ir principais.

22. Bet kuriuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinę sprendimą atrodo, kad prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo abiejų daugiausia susijusios su galimu pagrindiniu PVM direktyvos principu – proporcingumo ir mokesčių neutralumo – pažeidimu. Visų pirma prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas klausia, ar sistema, pagal kurią PVM, turimas sumokėti apmokestinamojo asmens, yra apskaičiuojamas ne remiantis individualiais šio asmens vykdytais sandoriais, bet pagal vertintą bendrą apyvartą, negalėtų neigiamai paveikti apmokestinamojo asmens galimybes, pirma, atskaityti pirkimo PVM ir, antra, „perkelti“ pardavimo PVM savo klientams. Visų pirma prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas pabrėžia, kad apmokestinamajam asmeniui išlieka prievolė sumokėti visų mokesčių sumą, kurią mokesčių institucijos laiko mokėtina, įskaitant kiekvieną šio mokesčio dalį, kurią jis turėjo traukti iš savo klientams išrašomas sąskaitas fakturas.

23. Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tai, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinę sprendimą pateikta mažai informacijos, ir kadangi Italijos vyriausybė pateikė nelabai išsamius argumentus, norėčiau savo analizę sutelkti į šiuos konkrečius klausimus, neanalizuodamas kitų aspektų, kurie nebuvo aiškiai pateikti Teisingumo Teisme, todėl šalys jų neaptarė.

24. Vis dėlto prieš pradėdamas nagrinėti šiuos klausimus, manau, kad būtų naudinga trumpai aptarti pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktų veikimą.

A. Sektoriaus tyrimai

25. Kaip suprantu, pagrindinėje byloje nagrinjamus sektoriaus tyrimus rengia ir tvirtina Italijos finansų ministerija, pasikonsultavusi su atitinkamomis prekybos ir profesinomis organizacijomis.

26. Šie tyrimai grindžiami ekonominėmis analizėmis ir statistikos bei matematikos technika ir yra naudojami siekiant vertinti tikėtinas tam tikrų kategorijų apmokestinamųjų asmenų pajamas. Tai daroma nustatant galimą šią kategorijų apmokestinamųjų asmenų galimybę gauti pajamas, atsižvelgiant į vidaus ir išorės veiksnius, kurie gali paveikti šią galimybę (pavyzdžiui, veiklos grafikas, padėtis rinkoje ir t. t.). Kalbant konkrečiau, sektoriaus tyrimai rengiami kiekvienai kategorijai analizuojant apskaitos ir struktūrinių kintamųjų santykį bendrovės viduje (gamybos procesas, pardavimų sritis ir kt.) ir už jos ribų (paklausos tendencijos, kainų lygis, konkurencija). Atliekant sektoriaus tyrimus atsižvelgiama į teritorijos, kurioje apmokestinamieji asmenys vykdo veiklą, ypatybes.

27. Sektoriaus tyrimais apmokestinamieji asmenys gali remtis kaip atskaitos tašku pateikdami deklaracijas mokesčių tarnybai, be to, mokesčių tarnybos juos naudoja atlikdamos patikrinimus. Konkrečiai situacijai taikomas tas sektoriaus tyrimas, kuris yra reikšmingas apmokestinamojo asmens „vyraujančiais veiklais“: veiklai, iš kurios jis atitinkamu laikotarpiu gavo daugiausia pajamų.

B. Bendra sistema

28. Apibūdinus pagrindines nagrinjamą nacionalinės teisės aktų savybes, manyčiau, būtų naudinga glaustai priminti bylai reikšmingas ES teisės nuostatas ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl jų. Iš tiesų kai kuriose bylose Teisingumo Teismas jau pateikė paaiškinimų dėl visų PVM teisės aspektų, kurie yra svarbūs šiai bylai.

1. Apmokestinamųjų asmenų vaidmuo ir apmokestinamoji vertė

29. Pirma, reikėtų pabrėžti, jog pagrindinis PVM sistemos principas yra tas, kad siekiama apmokestinti tik galutinį vartotoją. Todėl apmokestinamoji vertė, kuria remdamosi mokesčių institucijos apmokestina PVM, *negali viršyti* galutinio vartotojo sumokėto atlygio, kuriuo remiantis apskaituojamas jo galiausiai mokėtinas PVM. Iš tiesų PVM našta tenka ne patiems apmokestinamiesiems asmenims. Vienintelis jiems taikomas reikalavimas yra tas, kad, kai dalyvauja gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, kiekviename proceso etape jie rinkytų mokestį mokesčių institucijų vardu ir atsiskaitytų joms dėl šio mokesčio(7).

30. PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodyta, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš pirkėjo(8). Todėl šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė(9). Jeigu mokesčių institucijos apmokestintų suma, kuri yra didesnė už galutinio vartotojo faktiškai sumokėtą mokestį, PVM neutralumo principo apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu nebūtų laikomasi(10).

31. Siekiant užtikrinti visišką sistemos neutralumą, tiek, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, PVM direktyvoje numatyta atskaitos sistema, skirta užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo nebūtų netinkamai apmokestintas PVM. Taigi pagrindinis PVM sistemos savybė yra ta, kad kiekvienas sandoris apmokestinamas PVM tik atskaitus PVM sumą, kuri tiesiogiai įtraukiama į įvairias prekių ir paslaugų kainos sudedamąsias dalis(11).

2. Apmokestinamųjų asmenų prievolės

32. Antra, pagal PVM direktyvos 242 straipsnį kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą – pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, o jo taikymą galėtų patikrinti mokesčių institucijos. Šios direktyvos 244 straipsnyje taip pat reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys užtikrintų, kad būtų saugomos jų išrašytų ir gautų sąskaitų faktūrų kopijos. Be to, pagal tos pačios direktyvos 250 straipsnio 1 dalį apmokestinamieji asmenys privalo pateikti PVM deklaraciją, kurioje būtų nurodyta visa informacija, reikalinga valstybei mokėtinam mokesčiui apskaičiuoti.

33. Kaip nuosekliai konstatuoja Teisingumo Teismas, iš PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio, taip pat iš ESS 4 straipsnio 3 dalies matyti, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų visam mokėtinam PVM surinkti jos teritorijoje ir kovoti su sukčiavimu. Apmokestinamojo asmens sukčiavimas, pavyzdžiui, tiekimo ir pajamų slėpimas, neturėtų būti kliūtis PVM surinkti. Valstybių narių valdžios institucijos tokiu atveju turi imtis veiksmų, kad atkurtų padėtį, kuri būtų egzistavusi nesant sukčiavimo mokesčių srityje(12).

34. Teisingumo Teismas taip pat yra pripažinęs, kad, išskyrus nustatytus apribojimus, PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose nenurodoma nei sąlyga, nei prievolė, kurias valstybės narės gali nustatyti, todėl pagal šias nuostatas valstybės narės suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų minėtiems tikslams pasiekti. Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali nustatyti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti (proporcingumas), ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui(13).

35. Tie patys principai taikomi kalbant apie sankcijas, kurias valstybės narės gali taikyti pažeidus sąsipaigojimus, kylančius iš PVM teisės aktų. Kadangi PVM direktyvoje nėra sankcijų sistemos, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi ES teisės ir jos bendrųjų principų. Visų pirma šios sankcijos negali pažeisti proporcingumo principo(14) ir kelti grėsmės PVM neutralumui(15).

C. Šioje byloje keliami klausimai

36. Būtent tuo remdamasis analizuosiu šioje byloje keliamus klausimus. Vis dėlto nagrinėsiu tik tai, ar nacionalinės teisės aktai, kuriais mokesčių institucijoms leidžiama įvertinti mokestį, mokėtiną apmokestinamojo asmens, kuris, preziumuojama, deklaravo ne visą PVM, taikant indukcijos metodą, grindžiamą sektoriaus tyrimais, *per se* neatitinka mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų.

37. Iš tiesų, atsižvelgiant į kompetencijos pasidalijimą tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų, pastarieji, įvertinę Teisingumo Teismo pateiktas nuorodas, turi nustatyti, ar konkretus šis teisės aktų taikymas konkrečiu atveju gali pažeisti šiuos principus, atsižvelgiant į visas pagrindinės bylos aplinkybes(16).

1. Proporcingumo principas

38. Dėl proporcingumo principo toliau paaiškinsiu, kodėl manau, kad tokia sistema, kaip nustatyta nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, nevirsija to, kas yra būtina siekiant užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo.

39. Pirmiausia reikia priminti, kad sukčiavimo ar mokesčių slėpimo atveju mokesčių institucijos gali (ir tikriausiai turėtų) neatsižvelgti į apmokestinamojo asmens pateiktas klaidingas PVM deklaracijas ir prireikus nukrypti nuo jo tvarkomos apskaitos rezultatų. Mokesčių institucijos turi apskaičiuoti apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą, remdamosi jo faktiškai vykdytais sandoriais, net jei nebuvo išrašyta sąskaita faktūra ir apskaitoje nėra duomenų apie šiuos sandorius.

40. Mano nuomone, siekiant veiksmingai kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, atsirandančiu dėl šešėlinės ekonomikos, vertinant apmokestinamųjų asmenų, įtariamų padarius klaidą ar neteisėtą veiksmą, ekonominius rezultatus, mokesčių institucijoms gali dažnai tekti taikyti indukcijos metodus arba daryti tam tikras prielaidas. Visų pirma tais atvejais, kai nėra rašytinių rodymų, kuriais remiantis būtų galima atkurti tikrovę, atrodo beveik neišvengiama, kad kartais mokesčių institucijos gali atsižvelgti į *prima facie* nustatytus faktus, kurie, atsižvelgiant į visas reikšmingas bylos aplinkybes, atrodo labai tikėtini.

41. Mano nuomone, nėra priežasčių, dėl kurių mokesčių institucijos šiomis aplinkybėmis neturėtų naudoti statistinių ir ekonominių duomenų, siekdamos gauti realius lyginamuosius kriterijus ir nustatyti galimus neatitikimus. Todėl atrodo, kad sprendimas naudoti tokią priemonę, kaip sektoriaus tyrimai siekiant nustatyti apmokestinamuosius asmenis, kurie *galbūt* deklaravo ne visą PVM, ir apskaičiuoti *galimai* nesumokėtas sumas, priskiriamas diskrecijai, kuri suteikiama valstybėms narėms pagal PVM direktyvą, siekiant užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

42. Vis dėlto nereikia nė priminti, kad galutinis mokesčių institucijos sprendimas dėl nesumokėto mokesčio turi tiksliai atspindėti apmokestinamojo asmens ekonominių rezultatų tikrumą. Kitaip tariant, akivaizdu, kad bet koks mokesčių institucijos atliekamas koregavimas turi būti teisingas. Kad taip būtų, jei apskaičiuojant apmokestinamojo asmens apyvartą taikomas

indukcijos metodus, taikant šį metodą turi būti galima gauti tikrovę atitinkančius rezultatus. Kalbant konkrečiau, jeigu, siekiant padaryti tam tikras prielaidas, yra remiamasi sektoriaus tyrimais, šie tyrimai turi būti tikslūs, patikimi ir aktualūs.

43. Iš tiesų, kaip minėta, neatsižvelgiant į sankcijas, kurios gali būti teisėtai skiriamos už sukčiavimą ar mokesčių slėpimą, mokesčių institucijos, remdamosi tuo, kad deklaruotas ne visas PVM, negali reikalauti daugiau nei sumos, kurią apmokestinamasis asmuo gavo (arba turėjo gauti) iš savo klientų. Mokesčių institucijos negali nesumokėto PVM susigrąžinimo tapatinti su sankcijų skyrimu už PVM taisyklių pažeidimą. Tai yra skirtingos priemonės, skiriasi jų pobūdis ir funkcijos(17).

44. Taigi, jeigu nėra tikslių duomenų, susijusių su atitinkamais apmokestinamaisiais sandoriais, valstybės narės turi taikyti procedūrines priemones, kuriomis suderinamas poreikis leisti nustatyti nedeklaruotą PVM ir supaprastinti jo apskaičiavimą, reikalaujant, kad sumos, kurių bus reikalaujama kaip nesumokėtos, būtų kuo tikslesnės ir neviršytų sumų, kurios yra leidžiamos pagal PVM direktyvos 73 straipsnį(18). Atrodo, kad tokio pozicijų patvirtina PVM direktyvos 59 konstatuojamoji dalis, kurioje valstybėms narėms, taikant tam tikrus apribojimus ir tam tikras sąlygas, aiškiai pripažįstama diskrecija nustatyti priemones, kuriomis siekiama supaprastinti mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui.

45. Tokiomis aplinkybėmis man atrodo, kad nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos mokesčių institucijoms būtų leidžiama nustatyti nedeklaruoto PVM buvimą ir apskaičiuoti jo sumą remiantis vien (arba beveik vien) prezumpcijomis, grindžiamomis apmokestinamojo asmens deklaruotą pajamą ir pajamų, apskaičiuotą remiantis sektoriaus tyrimu, skirtumais, nebūtų užtikrinta derama šių dviejų reikalavimų pusiausvyra. Viena vertus, tokia sistema tikrai supaprastintų mokesčių tarnybos užduotį surinkti mokesčius ir užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui. Tačiau, kita vertus, atrodo, kad tokia sistema vargu ar galėtų suteikti teisingos informacijos apie ekonominę tikrovę kiekvienu individualiu atveju. Taigi labai tikėtina, kad dėl to būtų dažnai daromos klaidos, dėl kurių dažnai nukentėtų apmokestinamieji asmenys. Tad tokia sistema viršytų tai, kas yra būtina viso mokėtino PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui ir vengimui.

46. Vis dėlto, atsižvelgiant į bylos medžiagoje esančią informaciją, nemanau, kad taip yra kalbant apie pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinės teisės aktus. Žvelgiu dvi pagrindines priežastis, kodėl nepanašu, kad tie teisės aktai keltų problemą proporcingumo požiūriu.

47. Pirma, nagrinjami nacionalinės teisės aktai, kaip juos aiškina Italijos teismai, leidžia manyti, kad sektoriaus tyrimai leidžia nustatyti tik apmokestinamojo asmens deklaracijų galimo neatitikimo požymius. Todėl reikšmingas nukrypimas nuo šių tyrimų rezultatų savaime nereiškia, kad valdžios institucijos priims nepalankų sprendimą. Dėl to gali būti pradedama tik *inter partes* procedūra, siekiant nustatyti tikrąjį apmokestinamojo asmens ekonominį padėtį. Todėl tai yra šis rezultatų peržiūra ir „pataisymas“ atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens pateiktą informaciją, leidžiantys mokesčių institucijoms nustatyti, ar konkrečiu atveju buvo sukčiavimas mokesčių srityje ar jo vengimas, ir apskaičiuoti mokėtiną sumą. Svarbu tai, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens dalyvavimas per administracinę procedūrą, kurios atveju jam turi būti suteikta pakankamai laiko pasirengti gynybai, pagal nacionalinę teisę praktiką yra esminis procedūrinis reikalavimas, kad mokesčių tarnybos vertinimas būtų teisėtas(19).

48. Antra, tai, kad apmokestinamojo asmens deklaruoti ekonominiai duomenys skiriasi nuo duomenų, kurie gali būti nustatyti taikant sektoriaus tyrimą, nereiškia, kad gali būti daroma *teisinė* prezumpcija. Iš tiesų, taikant sektoriaus tyrimą konkrečiu atveju, gali būti daroma tik *paprasta* prezumpcija („presunzione semplice“), kaip apibrėžta *Codice Civile* (Italijos civilinis kodeksas) 2729 straipsnio 1 dalyje. Pagal šią nuostatą šias prezumpcijas „atidžiai vertina teismas“, kuris gali patvirtinti jas tik jeigu jos yra „svarios, tikslios ir nuoseklios“.

49. Taigi taikant sektoriaus tyrimą konkrečiam atvejui rodinėjimo pareiga iš tikrųjų neperkeliama: mokesčių tarnybai vis tiek tenka pareiga pakankamai rodyti bet kokį apmokestinamojo asmens tariamai padarytą pažeidimą. Vis dėlto dėl sektoriaus tyrimo taikymo apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga pateikti rodymą: jis turi pateikti argumentus ir juos patvirtinančius dokumentus, kurie gali paaiškinti, kodėl jo rezultatai skiriasi nuo to, kurių prastai buvo galima tikėtis iš panašios veiklos. Mano supratimu, mokesčių institucija turi atsižvelgti į šią informaciją, o jeigu ji netikina, savo galutiniam vertinime ši institucija privalo paaiškinti to priežastis. Jei vėliau būtų bylinėjamasi, galiausiai teismas laisvai pasiekti abiejų šalių pateiktą informaciją ir jam nebūtų privaloma jokia prezumpcija.

50. Atsižvelgiant į tai, reikia turėti omenyje, kad nacionaliniais taisyklėmis, susijusiomis su nedeklaruoto PVM surinkimu, gyvendinamos PVM direktyvos nuostatos, todėl jos turi būti aiškinamos ir taikomos laikantis Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija)(20).

51. Šis aspektas, mano nuomone, šioje byloje yra gana svarbus. Iš tiesų tokiais teisės aktais, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, gana reikšmingai padidinami mokesčių administratoriaus galiojimai apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu. Mokesčių administratoriui tam tikrą apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu leidžiama daryti tam tikras *prima facie* prielaidas, remiantis statistiniais ir ekonominiais duomenimis, kurie nėra susiję su šiais apmokestinamaisiais asmenimis. Manau, tam, kad tokia sistema būtų proporcinga, būtina griežtai laikytis Chartijos 47 straipsnio („Teisė veiksmingai teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą“) ir 48 straipsnio („Nekaltumo prezumpcija ir teisė gynybą“).

52. Tai reiškia, pirma, kad, prieš mokesčių institucijoms nustatant priemonę, kuri turėtų neigiamą poveikį apmokestinamajam asmeniui, šiam asmeniui turi būti suteikta galimybė veiksmingai pateikti savo nuomonę dėl informacijos, kuria institucijos ketina gręsti savo sprendimą. Šiam asmeniui reikėtų suteikti pakankamai laiko pasirengti gynybai(21). Antra, bet kokį mokesčių institucijai atliktą vertinimą turi būti galima ginėti teisme, kuris galėtų peržinti visus to asmens nurodytus fakto ir teisės klausimus.

53. Šiuo klausimu dėl sektoriaus tyrimo taikymo manau, kad apmokestinamasis asmuo visų pirma turi galėti ginėti ir tyrimo teisingumą(22), ir (arba) jo reikšmingumą vertinant jo konkrečią padėtį (pavyzdžiui, dėl aspekto, kuriuos atsižvelgta ar neatsižvelgta tyrime ir kurie gali paveikti pateiktus apskaitavimus).

54. Atsižvelgiant į tai, akivaizdu, jog yra labai svarbus standartas, kurį apmokestinamasis asmuo turi pasiekti, kad vykdytų pareigą pateikti rodymą ir paneigtų paprastą prielaidą, padarytą taikant tyrimą. Mano nuomone, šis standartas turi būti mokesčių tarnybos surinktos informacijos, patvirtinančios tyrimo rezultatus, visuma: kuo daugiau patikimos informacijos, tuo aukštesnį kartelį apmokestinamajam asmeniui vykdyti šią pareigą, ir atvirkščiai.

55. Vis dėlto šiomis aplinkybėmis nereikėtų pamiršti, kad visos žmonės patiria ne tik riziką ir netikrumą, – joms gali turėti poveikį ir iš esmės atsitiktiniai vykiai. Ne kiekvienas verslo nuosmukis ar neigiamas rezultatas gali būti nesunkiai prognozuojamas *ex ante* ir logiškai

paaškinamas *ex post* (k? jau kalb?ti apie pakankam? jo ?rodym? teismo procese). Siekdamas paneigti prielaid?, padaryt? taikant sektoriaus tyrim?, apmokestinamasis asmuo gali b?ti priverstas ?rodyti neigiamas faktines aplinkybes (pavyzdžiui, apmokestinam?j? sandori? nebuvim? ar nedidel? j? skai?i? atitinkamu laikotarpiu), o tai tam tikrais atvejais gali b?ti gana sunku padaryti. Tod?l byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas turi atsižvelgti ? š? aspekt? vertindamas argumentus ir ?rodymus, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia siekdamas gin?yti vertinim?, grindžiam?, be kita ko, tyrimu, paremtu statistiniais ir ekonominiais duomenimis.

56. Taigi laikausi nuomon?s, kad tokie nacionalin?s teis?s aktai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, savaime nepažeidžia proporcingumo principo, jei taikomi laikantis Chartijos 47 ir 48 straipsni?.

2. Mokes?i? neutralumo principas

57. D?l mokes?i? neutralumo principo pažymiu, jog nematau jokio pagrindo teigti, kad tokie nacionalin?s teis?s aktai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, savaime pažeidžia š? princip? iš esm?s d?l dviej? priežas?i?.

58. Viena vertus, niekas nedraudžia apmokestinamajam asmeniui, kuriam taikomas mokes?i? perskai?iavimas, grindžiamas sektoriaus tyrimo taikymu, prašyti leisti atskaityti vis? pirkimo PVM, jeigu jis turi tam pakankam? ?rodym?. Kitaip tariant, nesuprantu, kod?l mokes?i? tarnybos galimyb? nustatyti ir apskai?iuoti nedeklaruot? PVM, darant, be kita ko, iš sektoriaus tyrim? kylan?ias prezumpcijas, tur?t? poveik? apmokestinamojo asmens teisei ? atskait?.

59. Kad ir kaip b?t?, iš min?t? princip? darytina išvada, kad mokes?i? institucijos privalo atsižvelgti ? tikr?j? apmokestinamojo asmens ekonomin? pad?t? ir, nepriklausomai nuo bet koki? sankcij?, kurios gali b?ti paskirtos, jos negali reikalauti sumok?ti didesnio mokes?io nei tas, kuris faktiškai turi b?ti sumok?tas.

60. Kita vertus, man?s taip pat ne?tikina nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateiktas argumentas d?l „perk?limo“. Jeigu vyksta suk?iavimas ar vengiama mokes?i?, mokes?i? institucijos reikalaujamas nesumok?tas PVM yra atlygio, kur? apmokestinamasis asmuo faktiškai gavo pagal nedeklaruot? sandor?, dalis, atitinkanti taikytin? PVM tarif?(23).

61. Bet kuriuo atveju tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo, atsakingas už suk?iavim? ar mokes?i? sl?pim?, negali remtis neutralumo principu, lygindamas savo pad?t? su apmokestinamojo asmens, kuris tinkamai ?vykd? savo prievolės pagal ES ir nacionalines PVM taisykles, pad?timi. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *Maya Marinova*, suk?iav? mokes?i? srityje apmokestinamieji asmenys, b?tent sl?p? apmokestinamuosius sandorius ir su jais susijusias pajamas, n?ra panašioje pad?tyje kaip apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo savo pareigas PVM apskaitos, deklaravimo ir mok?jimo srityje. Šiomis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo, ty?ia dalyvav?s suk?iaujant mokes?i? srityje ir suk?l?s gr?sm? bendrosios PVM sistemos veikimui, negali pagr?stai remtis mokes?i? neutralumo principu(24).

62. Taigi laikausi nuomon?s, kad tokia sistema, kaip nustatyta nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose, taip pat savaime nepažeidžia mokes?i? neutralumo principo.

IV. Išvada

63. Taigi si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokes?i? komisija, Italija) pateikt? prejudicin? klausim?:

Pagal proporcingumo ir mokes?i? neutralumo principus, kuriais grindžiama 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, nedraudžiami tokie nacionalin?s teis?s aktai, kuriais valdžios institucijoms leidžiama apmokestinamojo asmens, kuris, kaip preziumuojama, deklaravo ne vis? prid?tin?s vert?s mokest?, mok?tin? mokest? ?vertinti taikant indukcijos metod?, pagr?st? sektoriaus tyrimais, kuriais nustatomos tik?tinios tam tikr? kategorij? apmokestinam?j? asmen? pajamos, jeigu šie teis?s aktai taikomi laikantis Europos Sąjungos pagrindini? teisi? chartijos 47 ir 48 straipsni?.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas pagrindin?s bylos aplinkybes, turi nustatyti, ar, konkre?iai taikant šiuos teis?s aktus konkre?iu atveju, tie principai pažeidžiami.

- 1 Originalo kalba: angl?.
- 2 Toliau – PVM direktyva (OL L 347, 2006, p. 1).
- 3 1973 m. spalio 16 d. *Gazzetta Ufficiale* no. 268.
- 4 1972 m. lapkri?io 11 d. *Gazzetta Ufficiale* no. 292.
- 5 1993 m. rugpj??io 30 d. *Gazzetta Ufficiale* no. 203.
- 6 1998 m. geguž?s 14 d. *Gazzetta Ufficiale* no. 110.
- 7 Šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, 19 ir 22 punktus.
- 8 Žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, 31 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.
- 9 Žr. 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimo *Tulic? ir Plavo?in*, C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, 33 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?.
- 10 Šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94 P, EU:C:1996:400, 24 ir 28 punktus.
- 11 Šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, 23 punkt?.
- 12 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 41 ir 42 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija.
- 13 Ten pat, 43 ir 44 punktai.
- 14 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 44 punktas.
- 15 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi-M 91*, C?259/12, EU:C:2013:414, 32 punktas.

- 16 Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, 36 punkt? ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 46 punkt?.
- 17 Šiuo klausimu žr. 2009 m. sausio 15 d. Sprendimo *K-1*, C?502/07, EU:C:2009:11, 18 ir 19 punktus; 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 49 punkt? ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 52 punkt?.
- 18 Pagal analogij? žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Koninklijke Ahold*, C?484/06, EU:C:2008:394, 39 punkt? ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 48 punkt?.
- 19 Vis? pirma žr. 2009 m. gruodžio 18 d. *Corte di Cassazione, Sezioni Unite* sprendimus Nr. 26635, Nr. 26636, Nr. 26637 ir Nr. 26638 ir 2013 m. liepos 29 d. Sprendim? Nr. 18184.
- 20 Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 27 punkt?.
- 21 Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 and C?130/13, EU:C:2014:2041, 30, 33 ir 38 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?.
- 22 D?l šios priežasties manau, jog b?tinas maksimalus skaidrumas, susij?s su taikoma metodika rengiant tyrim? ir jam naudojama informacija bei parametrais.
- 23 Žr. PVM direktyvos 73 straipsn?, 78 straipsnio a punkt? ir 96 straipsn?.
- 24 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 49 punktas.