

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA NILSA VĻLA [NILS WAHL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 22. martā(1)

Lieta C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

(*Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Pievienotās vārtības nodoklis – Iespējama izvairšanās no nodokļu maksāšanas – Nozaru pētījumi – PVN aprēķināšana, izmantojot induktīvās metodes – Samērīguma princips – Neitralitātes princips – Pārbaude tiesā – Tiesības uz aizstāvību – Pierādīšanas standarts

1. Vai ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (2) un PVN sistēmu regulējošajiem principiem netiek pieņemti tādā valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru iestādes, lai aprēķinātu maksājamo PVN apmēru attiecībā uz tādā nodokļu maksātāju, kas, iespējams, ir deklarējis mazāku PVN, var izmantot induktīvo metodi, kuras pamatā ir nozaru pētījumi, kuros ir aplēses par konkrētām kategorijām piederošu nodokļu maksātāju iespējamajiem iekšmumiem?

2. Tas sumā ir *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) uzdotais jautājums šajā tiesvedībā?

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Eiropas Savienības tiesību akti

3. PVN direktīvas preambulas 59. apsvērumā ir noteikts:

“Daļēbvalstīm, ievērojot konkrētus ierobežojumus un nosacījumus, būtu jāspēj veikt vai turpināt piemērot pasākumus, kas atbilst no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai nepieņemtu dažādu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.”

4. PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

5. PVN direkt?vas 242. pant? ir noteikts:

“Ikviens nodok?a maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot PVN un p?rbaud?t t? piem?rošanu.”

6. T?s pašas direkt?vas 244. pant? ir paredz?ts:

“Katrs nodok?a maks?t?js nodrošina, ka tiek glab?tas kopijas visiem r??iniem, ko izsniedzis višs pats, pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, vai treš? persona nodok?a maks?t?ja v?rd? un interes?s, k? ar? visi r??ini, ko višs ir sa??mis.”

7. Saska?? ar PVN direkt?vas 250. panta 1. punktu:

“Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.”

8. PVN direkt?vas 273. pant? ir paredz?ts:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]”

B. Valsts ties?bu akti

9. 1973. gada 29. septembra *Decreto del Presidente della Repubblica* Nr. 600 (3) (Prezidenta Dekr?ts Nr. 600/1973) 39. pant? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz fizisko personu uz??m?jdarb?bas ien?kumiem [Nodok?u] p?rvalde veic korekciju:

[..]

d) ja, veicot gr?matved?bas dokumentu p?rbaudi un citas p?rbaudes, kas min?tas 33. pant?, vai p?rbaudot gr?matved?bas uzskaites piln?gumu, pareiz?bu un patiesumu, pamatojoties uz r??iniem un citiem ar uz??mumu saist?tiem dokumentiem, k? ar? uz [Nodok?u] p?rvaldes saska?? ar 32. pantu sav?ktiem datiem un inform?ciju, tiek konstat?ts, ka deklar?cij? un t?s pielikumos nor?d?tie elementi ir nepiln?gi, nepatiesi vai neprec?zi. Secin?jumu par nedeklar?t?m darb?b?m vai deklar?to saist?bu neesam?bu var izdar?t, ar? pamatojoties uz vienk?ršiem pie??mumiem, ja tie ir nopietni, prec?zi un konsekventi.

[..].”

10. 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica* Nr. 633 (4) (Prezidenta Dekr?ts Nr. 633/1972) 54. pant? b?t?b? ir paredz?ts, ka PVN deklar?cijas patiesumu var p?rbaud?t, veicot uz??muma iesniegt?s deklar?cijas ofici?lu p?rskat?šanu vai veicot detaliz?t?ku

pārbaudi, pamatojoties uz informāciju un datiem, kas iestādei ir pieejami vai ko tā savākusi saskaņā ar savam pilnvarum veikto izmeklēšanu.

11. 1993. gada 30. augusta *Decreto/legge* Nr. 331 (5) (Dekrēts Nr. 331/93) 62. *bis* pants ir noteikts:

“Finanšu ministrijas Iekšmēģu departamenta dienesti pāc attiecīgo arodasociāciju un profesionālo organizāciju uzklaušāšanas [...] izstrādāt konkrētus nozares pētījumus attiecībā uz dažādu tautsaimniecības nozaru, lai uzlabotu aprēķināšanas procesa efektivitāti un varētu detalizētāk noteikt prezumētos koeficientus, kas minēti 1989. gada 2. marta Dekrēta Nr. 69 11. pants [...]. Šajā nolūkā minētie dienesti apzina minētās nozares pērstāvošus nodokļu maksātājus, kuri ir reprezentatīvi paraugi un kurus var pakārt kontrolei, lai identificētu veikto darbības raksturojošos faktorus. Nozares pētījumi ir apstiprināmi ar finanšu ministra dekrētu [...], tie var tikt pārskatīti un ir derīgi aprēķiniem, sākot no 1995. taksācijas gada”.

12. Dekrēta Nr. 331/93 62. *sexies* panta 3. punkts ir noteikts:

“[Prezidenta Dekrēta Nr. 600/1973] 39. panta 1. punkta d) apakšpunkts un [Prezidenta Dekrēta Nr. 633/1972] 54. pants minētie aprēķini var pamatoties arī uz to, ka deklarātie iekšmēģi, atalgojums un nodevas ievērojami atšķiras no tā, ko likumīgi var secināt no konkrētās darbības raksturojošiem un apstākļiem, kādos tā tiek veikta, vai no saskaņā ar šo dekrētu 62. *bis* pantu izstrādātajiem nozares pētījumiem.”

13. 1998. gada 8. maija *Legge* Nr. 146 (6) (Likums Nr. 146/1998) 10. pants ir paredzēts:

“1. Uz nozaru pētījumiem balstītus nodokļu aprēķinus [...] nodokļu maksātājiem saskaņā ar šajā pantā noteiktajām procedūru piemēro, ja deklarātie iekšmēģi vai atalgojums ir mazāks par tiem iekšmēģiem vai atalgojumu, ko var noteikt, pamatojoties uz minētajiem pētījumiem.

[..]

3. *bis*. Gadījumos, kas minēti 1. punktā, [Nodokļu pārvāde] pirms nodokļa aprēķina pāziņojuma uzaicina nodokļu maksātāju ierasties pārvāde saskaņā ar 1997. gada 19. jūnija Dekrēta Nr. 218 5. pantu.

3. *ter*. Ja, pamatojoties uz nozaru pētījumiem, tiek noteikts, ka iekšmēģi nav pietiekami, var apliecināt iemeslus, kuri attaisno deklarāto iekšmēģu neatbilstību tiem, kas izriet no pētījumu piemērošanas. Var apliecināt arī tos iemeslus, kuru dēļ deklarācija neatbilst ekonomikas rādītājiem, kas noteikti, pamatojoties uz iepriekš minētajiem pētījumiem. Šādu apliecinājumu izsniedz, pamatojoties uz nodokļu maksātāju pieprasījumu [...].

[..]

5. [PVN] nolūkā lielākiem iekšmēģiem vai atalgojumam, kas noteikti, pamatojoties uz iepriekš minētajiem nozaru pētījumiem, iekšmēģi vai atalgojums vai darbjumus vai darbjumus, uz kuriem attiecas pāšs režīms, piemēro vidējo likmi, kas izriet no attiecības starp apliekamo darbjumu nodokli un deklarāto apgrozījumu, atskaitot nodokli par piegādātajiem amortizējamajiem aktīviem un deklarāto apgrozījumu.

[..]

7. Ar Finanšu ministrijas dekrētu izveido ministra ieceltu ekspertu komisiju, iekšmēģi vai atalgojums vai darbjumus vai darbjumus, uz kuriem attiecas pāšs režīms, piemēro vidējo likmi, kas izriet no attiecības starp apliekamo darbjumu nodokli un deklarāto apgrozījumu, atskaitot nodokli par piegādātajiem amortizējamajiem aktīviem un deklarāto apgrozījumu.

p?t?jumu piem?rot?bu, lai atspogu?otu re?lo situ?ciju, uz ko tie attiecas. [..]

[..]"

II. Faktiskie apst?k?i, proced?ra un prejudici?lie jaut?jumi

14. Attiec?b? uz *Fortunata Silvia Fontana* tika veikta nodok?u korekcijas proced?ra par vi?ai 2010. gad? piem?rojamo nodok?u, tostarp PVN, apm?ru.

15. *Agenzia delle Entrate* (Nodok?u p?rvalde, It?lija) 2014. gada 14. maij? vi?ai nos?t?ja uzaicin?jumu ierasties p?rvald?, k? rezult?t? tika uzs?kta *inter partes* proced?ra, kuras ietvaros *F. S. Fontana* iesniedza apsv?rumus un dokumentus, lai atsp?kotu ie??mumu apl?ses, saska?? ar kur?m tika prezum?ts, ka vi?as ie??mumi bija liel?ki par deklar?tajiem ie??mumiem. Tom?r Nodok?u p?rvalde iesniegtos argumentus un dokumentus neuzskat?ja par p?rliecino?iem, un 2014. gada 24. decembr? t? nos?t?ja *F. S. Fontana* pazi?ojumu par nodok?u apr??inu par 2010. gadu *inter alia* attiec?b? uz nenomaks?to PVN.

16. Nodok?u apr??ina proced?ra tika veikta, jo *F. S. Fontana* tika piem?rots nozares p?t?jums par gr?matvežu un nodok?u konsultantu kategoriju.

17. Pras?t?ja c?la pras?bu *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodok?u tiesa), tostarp apstr?dot Nodok?u p?rvaldes pras?to PVN par?da summu. Jo ?paši vi?a apgalvoja, ka Nodok?u p?rvalde vi?as situ?cij? k??daini esot piem?rojusi nozares p?t?jumu, kas attiecas uz neatkar?gajiem gr?matvežiem un nodok?u konsultantiem, nevis cilv?kresursu vad?bas konsultantiem, ko vi?a uzskata par savu galveno darb?bas veidu. Turkl?t vi?a nor?d?ja, ka Nodok?u p?rvaldes pras?t? PVN summa noteikta, pamatojoties vien?gi uz nozares p?t?jumu, kur? nav ?emtas v?r? re?l?s vi?as faktiski veikt?s ekonomisk?s darb?bas.

18. Past?vot ?aub?m par Savien?bas ties?bu aktu pareizu interpret?ciju, min?t? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai ??du prejudici?lu jaut?jumu:

"Vai ar LESD 113. un 114. pantu un [PVN direkt?vu] ir sader?gs It?lijas valsts tiesiskais regul?jums, ko veido Dekr?tlikuma Nr. 331/93 [, kas ir p?rveidots par] 1993. gada 29. oktobra [Likumu] Nr. 427, 62.sexies panta 3. punkts un 62.bis pants, da??, kur? tas ?auj piem?rot PVN kop?jam apgroz?jumam, kura v?rt?ba ir noteikta ar indukt?vu metodi, ?emot v?r? atskait?šanas principu un pien?kumu par nodok?a atg?šanu, un, visp?r?g?k, saist?b? ar nodok?a neitralit?tes un maks?šanas pien?kuma p?rnešanas principu?"

19. It?lijas vald?ba un Komisija iesniedza rakstveida apsv?rumus. Turkl?t t?s savu viedokli pauda ar? 2018. gada 18. janv?r? notiku?aj? tiesas s?d?.

III. Anal?ze

20. Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?v? paredz?tie noteikumi un principi, kas reglament? PVN sist?mu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais, saska?? ar kuru iest?des, lai apr??intu maks?jam? PVN apm?ru attiec?b? uz t?du nodok?u maks?t?ju, kas, iesp?jams, ir deklar?jis maz?ku PVN, var izmantot indukt?vo metodi, kuras pamat? ir nozaru p?t?jumi, kuros ir veiktas apl?ses par konkr?t?m kategorij?m piederošu nodok?u maks?t?ju iesp?jamiem ie??mumiem.

21. Cik man zin?ms, Tiesa l?dz ?im nekad nav p?rbaud?jusi pamatliet? apl?kotajiem ties?bu aktiem l?dz?gu valsts tiesisko regul?jumu, kas attiecas uz PVN sist?mu reglament?jo?iem noteikumiem un principiem. Diemž?l, lai gan min?tajam tiesiskajam regul?jumam piem?t vair?kas ?pa?as iez?mes, iesniedz?jtiesa nesniedz daudz paskaidrojumu par iesp?jamo neatbilst?bu PVN

sistēmas noteikumiem un principiem.

22. Katrā ziņā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu, šādi, ka iesniedzējtiesas šaubas galvenokārt attiecas uz PVN direktīvas pamatā esošo samērīguma un nodokļu neitralitātes principu iespējamu pārkāpumu. It īpaši iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tāda sistēma, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāji piemērojamais PVN tiek aprēķināts, nevis pamatojoties uz viņas veiktajiem atsevišķajiem darījumiem, bet gan ņemot vērā viņas aprēķināto kopējo apgrozījumu, varētu negatīvi ietekmēt nodokļa maksātāja spēju atskaitīt priekšnodokli, no vienas puses, un budžetā maksājamo PVN "maksāšanas pienākuma pārnešanu" saviem klientiem, no otras puses. It īpaši iesniedzējtiesa uzsver, ka nodokļa maksātāja joprojām ir atbildīga par visu nodokļa summu, ko nodokļu iestādes uzskata par maksājumu, tostarp jebkādu šādu nodokļa daļu, kuru tai vajadzēja iekārt saviem klientiem izrakstītajos rēķinos.

23. Šajā kontekstā, ņemot vērā iepriekš sniegto līguma sniegt prejudiciālu nolikumu šu pamatojumu un Itālijas valdības sniegtos ne pārāk detalizētos apsvērumus, es savu analīzi koncentrēju uz minētajiem konkrētajiem jautājumiem, nepievēršoties citiem aspektiem, uz kuriem Tiesas uzmanība netika skaidri vērstā un kurus lietas dalībnieki attiecīgi nav apsprieduši.

24. Tomēr uzskatu, ka pirms minēto jautājumu izvērtēšanas ir lietderīgi šī izskaidrot to, kā darbojas pamatlīdz apskatāmais valsts tiesiskais regulējums.

A. Nozaru pētījumi

25. Cik saprotu, pamatlīdz apskatītos nozaru pētījumus pēc attiecīgo arodasociāciju un profesionālo organizāciju uzklaušanas ir sagatavojusi un apstiprinājusi Itālijas Finanšu ministrija.

26. Minētie pētījumi ir balstīti uz ekonomisko analīzi un statistikas un matemātiskām metodēm, un tos izmanto, lai aprēķinātu noteiktas kategorijas pārstāvību nodokļu maksātāju iespējamās iezīmumus. To dara, nosakot minētās kategorijas pārstāvību nodokļu maksātāju potenciālo iezīmumu apmēru, ņemot vērā iekšējos un ārējos faktorus, kas var ietekmēt šo apmēru (piemēram, darbības grafiku, tirgus situāciju u.c.). Konkrēti, nozaru pētījumi tiek sagatavoti, pētot grāmatvedības un uzņēmuma iekšējo (ražošanas process, tirdzniecības joma u.c.) un ārējo (pieprasījuma tendences, cenu līmeņi, konkurence) struktūrālo mainīgo lielumu attiecību attiecībā uz katru kategoriju. Nozaru pētījums ņem vērā arī nodokļu maksātāja darbības vietas teritoriāls patinības.

27. Nodokļu maksātāji nozaru pētījumus var izmantot kā atskaites punktu, iesniedzot deklarācijas Nodokļu pārvadei, un arī minētā pārvade tos izmanto pārbaudes nolūkos. Attiecīgajā situācijā piemērojams tas nozaru pētījums, kas attiecas uz nodokļu maksātāja "pamatdarbības veidu", t.i., darbības veidu, no kura nodokļa maksātāja attiecīgajā periodā gūtie iezīmumi sastāda vislielāko summu.

B. Vispārējā sistēma

28. Pēc attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma galveno iezīmju ilustrācijas uzskatu, ka ir lietderīgi šī atgādināt par attiecīgajiem Savienības tiesību aktu noteikumiem, kā arī Tiesas judikatūru attiecībā uz minētajiem noteikumiem. Patiešām, Tiesa jau daudzos gadījumos ir sniegusi precīzīgumus par dažādiem PVN tiesību aktu aspektiem, kas ir svarīgi šajā tiesvedībā.

1. Nodokļu maksātāju loma un ar nodokli apliekamā summa

29. Pirmkārt, jāuzsver, ka PVN pamatprincips ir tāds, kas tas paredz ar nodokli aplikt tikai galapatērētāju. Tādējādi ar nodokli apliekamā summa, pamatojoties uz kuru nodokļu iestādes

iekas? PVN, *nevar p?rsniegt* galapat?r?t?ja samaks?to atl?dz?bu, kas ir t?da apr??in?t? PVN pamat?, ko piln? apm?r? j?sedz vi?am. Patieš?m, PVN nasta nav uzlikta pašiem nodok?a maks?t?jiem. Vien?g? pras?ba attiec?b? uz tiem, ja vi?i piedal?s ražošanas un izplat?šanas proces? pirms gal?g?s aplikšanas ar nodokli, ir t?da, ka katr? procesa posm? tie nodok?u iest?des v?rd? iekas? nodokli un to tai samaks? (7).

30. PVN direkt?vas 73. pant? ir noteikts, ka attiec?b? uz pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu ar nodokli apliekama ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em no pirc?ja (8). Šai atl?dz?bai ir subjekt?va v?rt?ba, proti, t? ir faktiski iekas?t? maksa, nevis maksa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem (9). Ja nodok?u iest?des iekas?tu summu, kas p?rsniedz galapat?r?t?ja faktiski samaks?to nodokli, attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem neb?tu iev?rots PVN neitralit?tes princips (10).

31. Lai nodrošin?tu sist?mas piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem, PVN direkt?v? paredz?ta atskait?jumu sist?ma, lai nodrošin?tu to, ka no nodok?a maks?t?ja netiek nepamatoti iekas?ts PVN. T?d?j?di PVN sist?mas galven? iez?me ir t?da, ka PVN ir j?maks? par katru dar?jumu tikai p?c t?das PVN summas atskait?šanas, ko tieši iekas? par daž?d?m pre?u un pakalpojumu cenu komponent?m (11).

2. Nodok?u maks?t?ju pien?kumi

32. Otrk?rt, saska?? ar PVN direkt?vas 242. pantu katrs nodok?a maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai nodok?u iest?des var?tu piem?rot PVN un p?rbaud?t t? piem?rošanu. Min?t?s direkt?vas 244. pant? ir ar? noteikts, ka nodok?a maks?t?jiem j?nodrošina, ka tiek glab?tas vi?u izsniegto un sa?emto r??inu kopijas. Turkl?t saska?? ar t?s pašas direkt?vas 250. panta 1. punktu nodok?a maks?t?jiem j?iesniedz PVN deklar?cijas, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu valstij maks?jamo nodokli.

33. K? Tiesa konsekventi ir nor?d?jusi, no PVN direkt?vas 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta, k? ar? no LES 4. panta 3. punkta izriet, ka dal?bvalst?m ir j?veic visi atbilstošie normat?vie un administrat?vie pas?kumi, lai nodrošin?tu to teritorij? maks?jam? PVN iekas?šanu piln? apm?r? un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u nemaks?šanas. T?da nodok?u maks?t?ja kr?pnieciska r?c?ba k? pieg?žu un ien?kumu sl?pšana nedr?kst b?t š??rslis PVN iekas?šanai. Šaj? gad?jum? dal?bvalstu iest?d?m ir j?r?kojas, lai atjaunotu situ?ciju, k?da b?tu bijusi, ja neb?tu izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas (12).

34. Turkl?t Tiesa nospriedusi, ka, ne?emot v?r? PVN direkt?vas 273. pant? paredz?tos ierobežojumus, tajos nav preciz?ti ne nosac?jumi, ne pien?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt, un t?d?j?di min?tais noteikums pieš?ir dal?bvalst?m r?c?bas br?v?bu attiec?b? uz pas?kumiem iepriekš min?to m?r?u sasniegšanai. Tom?r pas?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai (sam?r?guma princips), un nedr?kst mazin?t PVN neitralit?ti (13).

35. Tos pašus principus piem?ro attiec?b? uz sodiem, kurus dal?bvalstis var piem?rot gad?jum?, ja nav izpild?ti no PVN ties?bu aktiem izrietošie pien?kumi. PVN direkt?v? nav paredz?ta sodu sist?ma, t?p?c dal?bvalstis ir pilnvarotas izv?l?ties sodus, ko t?s uzskata par atbilstošiem. Tom?r t?m min?t?s pilnvaras ir j??steno saska?? ar Savien?bas ties?bu aktiem un tajos noteiktajiem visp?r?jiem principiem. Jo ?paši ar min?tajiem sodiem nedr?kst tikt p?rk?pts sam?r?guma princips (14) un mazin?ta PVN neitralit?te (15).

C. Šaj? tiesved?b? izvirz?tie jaut?jumi

36. Šaj? tiesved?b? izvīr?tos jaut?jumus izv?rt?šu, ?emot v?r? iepriekš min?to. Tom?r es izv?rt?šu tikai to, vai t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u iest?des, lai apr??in?tu maks?jam? nodok?a apm?ru attiec?b? uz t?du nodok?u maks?t?ju, kas, iesp?jams, ir deklar?jis maz?ku PVN, var izmantot indukt?vo metodi, kuras pamat? ir nozaru p?t?jumi, pats par sevi neatbilst sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes principiem.

37. Patieš?m, ?emot v?r? kompetences sadal?jumu starp Tiesu un valsts ties?m, p?d?j?m min?taj?m, ?emot v?r? Tiesas nor?des, ir j?nosaka, vai, piem?rojot konkr?tu tiesisko regul?jumu konkr?t? liet?, ?emot v?r? visus pamatlīetas apst?k?us, var tikt p?rk?pti min?tie principi (16).

1. Sam?r?guma princips

38. Attiec?b? uz sam?r?guma principu turpm?k izskaidrošu, k?d?? uzskatu, ka t?da sist?ma, k?da ir noteikta attiec?gaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu maks?jam? PVN iekas?šanu un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

39. Vispirms ir j?atg?dina, ka kr?pšanas vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas gad?jumos nodok?u iest?des var – un, iesp?jams, t?m vajadz?tu – ne?emt v?r? nodok?a maks?t?ja iesniegto nepareizo PVN deklar?ciju un vajadz?bas gad?jum? novīr?ties no vi?a sast?d?to p?rskatu rezult?tiem. Nodok?u iest?d?m nodok?u maks?t?jam maks?jam? PVN summa ir j?apr??ina, pamatojoties uz faktiski notikušajiem dar?jumiem, pat ja nav izrakst?ts neviens r??ins un p?rskatos nav atrodams neviens ieraksts par š?diem dar?jumiem.

40. Manupr?t, lai efekt?vi c?n?tos pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, kas izriet no “?nu ekonomikas”, bieži vien nodok?u iest?d?m, apl?šot t?du nodok?u maks?t?ju ekonomiskos rezult?tus, kas, iesp?jams, ir k??d?jušies vai izdar?juši p?rk?pumus, var?tu b?t j?izmanto indukt?v?s metodes vai j?balst?s uz vair?kiem pie??mumiem. Jo ?paši, ja nav pap?ra form?t? saglab?tu dokumentu, ar kuru pal?dz?bu rekonstru?t patiesos notikumus, š?iet gandr?z nenov?ršami, ka reiz?m nodok?u iest?des var ?emt v?r? *prima facie* konstat?tos faktus, kas, ?emot v?r? visus attiec?gos apst?k?us, š?iet ?oti ticami.

41. Manupr?t, nav iemesla, k?p?c nodok?u iest?d?m šaj? kontekst? nevajadz?tu izmantot statistikas un ekonomiskos datus, lai izstr?d?tu re?lus krit?rijus un konstat?tu iesp?jam?s novīrzes. Izv?le izmantot instrumentu, piem?ram, nozaru p?t?jumus, lai identific?tu nodok?u maks?t?jus, kas *var?tu b?t* deklar?juši maz?ku PVN, un apr??in?tu *iesp?jam?s* maks?jam?s summas, t?d?j?di, š?iet, ietilpst PVN direkt?v? paredz?taj? r?c?bas br?v?b?, kas dal?bvalst?m pieš?irta, lai nodrošin?tu PVN iekas?šanu piln? apm?r? un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

42. Tom?r gandr?z lieki ir nor?d?t, ka nodok?u iest?des gal?gajos l?mumos par nesamaks?to nodokli prec?zi j?atspogu?o re?lie nodok?u maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas rezult?ti. Citiem v?rdiem sakot, jebkurai nodok?u iest?des veiktajai korekcijai, protams, j?b?t pareizai. Lai to pan?ktu, izmantojot indukt?vu metodi nodok?u maks?t?ja apgroz?juma apr??in?šanai, ar min?t?s metodes pal?dz?bu j?sp?j nodrošin?t patiesus rezult?tus. Konkr?t?k, ja nozaru p?t?jumus izmanto konkr?tu pie??mumu ieg?šanai, tad min?tajiem p?t?jumiem j?b?t prec?ziem, uzticamiem un aktu?liem.

43. Patieš?m, k? min?ts iepriekš, ne?emot v?r? jebk?dus sodus, ko var?tu likum?gi uzlikt par kr?pšanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, nodok?u iest?des k? nedeklar?tu PVN nevar pras?t summu, kas ir liel?ka par to summu, kuru nodok?u maks?t?js ir sa??mis (vai tam vajadz?ja sa?emt) no saviem klientiem. Nodok?u iest?des nevar apvienot nesamaks?t? PVN atg?šanu ar sodiem par PVN noteikumu p?rk?pumiem. Tie ir atš?ir?gi instrumenti ar daž?du raksturu un

dažādām funkcijām (17).

44. Tādējādi, ja nav precīzu datu par attiecīgajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, dalībvalstīm ir jāizmanto procesuālie instrumenti, kuri ļauj atklāt nedeklarētu PVN un atvieglot tās aprēķināšanu, ar nosacījumu, ka summas, kas tiks pieprasītas kā nenomaksātais nodoklis, ir, cik vien iespējams, precīzas un nepārsniedz tās summas, kas atļautas saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu (18). Šāda nostāja ir apstiprināta PVN direktīvas preambulas 59. apsvērumā, kurā skaidri atzīta dalībvalstu rīcības brīvība, kas, ievērojot konkrētus ierobežojumus un nosacījumus, tām ļauj pieņemt pasākumus, lai vienkāršotu nodokļu iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

45. Ēmot vērā iepriekš minēto, valsts tiesiskais regulējums, kura mērķis būtu atļaut nodokļu iestādēm konstatēt nedeklarētu PVN un aprēķināt tās summu, tikai (vai galvenokārt) pamatojoties uz pieņēmumiem, kas izriet no atšķirībām starp nodokļu maksātāja deklarātiem ieņēmumiem un to, kas aprēķināts, pamatojoties uz nozaru pētījumu, man nešķiet pietiekams, lai panāktu pareizo līdzsvaru starp šiem diviem nosacījumiem. No vienas puses, šāda sistēma patiešām vienkāršotu Nodokļu pārvaldes uzdevumu iekasēt nodokļus un novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. No otras puses, minētā sistēma tomēr diez vai varētu sniegt patiesu priekšstatu par reālo ekonomisko stāvokli katrā atsevišķā situācijā. Tādēļ tās, visticamāk, izraisītu biežas kļūdas, nereti kaitējot nodokļu maksātājiem. Tādējādi šāda sistēma pārsniegtu to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu visa PVN iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

46. Tomēr, ēmot vērā lietas materiālos iekārtos elementus, nešķiet, ka tas attiecas uz pamatlietā apskatīto valsts tiesisko regulējumu. Es redzu divus galvenos iemeslus, kāpēc minētais tiesiskais regulējums nešķiet problemātisks attiecībā uz samērīgumu.

47. Pirmkārt, attiecīgajai valsts tiesiskajai regulājumam, kā to interpretējusi Itālijas tiesa, netieši norādīts, ka nozaru pētījumi sniedz tikai norādes par iespējamu anomāliju nodokļu maksātāja deklarācijās. Tādēļ ievērojama novirze no šo pētījumu rezultātiem automātiski nenozīmē varas iestāžu negatīvu lēmumu. Tas var būt iemesls *inter partes* procedūras uzsākšanai, lai noteiktu nodokļu maksātāja patieso ekonomisko situāciju. Attiecīgi minēto rezultātu pārskatīšana un "korekcija", ēmot vērā nodokļu maksātāja iesniegtos elementus, ļauj nodokļu iestādēm noteikt, vai konkrētais gadījums ir notikusi nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, un aprēķināt maksājamo summu. Svarīgi, ka attiecīgā nodokļu maksātāja iesaistīšana administratīvajā procesā, – attiecībā uz kuru viņam ir jāpiešķir pietiekami daudz laika, lai sagatavotu savu aizstāvību, – saskaņā ar valsts tiesu praksi ir būtiska procesuāla prasība attiecībā uz Nodokļu pārvaldes aprēķina likumību (19).

48. Otrkārt, atšķirības starp nodokļu maksātāja deklarātajiem ekonomiskajiem datiem un tiem, kas varētu izrietēt no nozares pētījuma piemērošanas, neveido juridisku prezumpciju. Patiešām, nozares pētījuma piemērošana konkrētā situācijā var veidot tikai vienkāršu prezumpciju ("*presunzione semplice*") *Codice Civile* (Itālijas Civilkodekss) 2729. panta 1. punkta izpratnē. Saskaņā ar minēto noteikumu šādu prezumpciju novērtēšanu "piesardzīgi" veic tiesnesis, kas tās atzīst tikai tad, ja tās ir "būtiskas, precīzas un konsekventas".

49. Tāpēc nozaru pētījuma piemērošana konkrētai situācijai nenozīmē faktisku pierādīšanas pienākuma pārnešanu: tas aizvien ir Nodokļu pārvaldes pienākums saskaņā ar juridiskajiem kritērijiem pierādīt jebkādu nodokļu maksātāja iespējamu pārkāpumu. Tomēr, pamatojoties uz nozares pētījuma piemērošanu, nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt pierādījumus: viņam ir jāiesniedz argumenti un apliecinājoši dokumenti, kas var izskaidrot to, kāpēc viņa rezultāti atšķiras no tiem, kādus parasti varētu sagaidīt no līdzīgās uzņēmējdarbības. Manuprāt, nodokļu iestādei ir jāņem vērā minētie elementi un, kad tās nav pārliecināta, galīgajai aprēķinātāi

j?paskaidro t? iemesli. Galu gal? tiesved?bas gad?jum? tiesnesis var?s br?vi nov?rt?t abu pušu iesniegtos elementus bez pien?kuma iev?rot jebk?du prezumpciju.

50. Tom?r j?patur pr?t?, ka valsts ties?bu aktu noteikumi par nedeklar?ta PVN iekas?šanu ir PVN direkt?vas noteikumu ?stenošana, un t?d?? tie ir j?interpret? un j?piem?ro saska?? ar Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartu (turpm?k tekst? – “Harta”) (20).

51. Šis aspekts attiec?b? uz izskat?mo lietu, manupr?t, ir diezgan svar?gs. Patieš?m, t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais iev?rojami paplašina p?rvaldes pilnvaras attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem. P?rvalde attiec?b? uz konkr?tiem nodok?u maks?t?jiem dr?kst izdar?t *prima facie* pie??umus, izmantojot statistikas un ekonomiskos datus, kas neattiecas uz min?tajiem nodok?u maks?t?jiem. Manupr?t, lai š?da sist?ma b?tu sam?r?ga, ir stingri j?iev?ro Hartas 47. pants (“Ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu un taisn?gu tiesu”) un 48. pants (“Nevain?guma prezumpcija un ties?bas uz aizst?v?bu”).

52. Tas, pirmk?rt, noz?m?, ka, pirms nodok?u iest?des pie?em t?du pas?kumu, kas negat?vi ietekm?s nodok?u maks?t?ju, min?tajai personai j?b?t iesp?jai efekt?vi dar?t zin?mu savu viedokli par inform?ciju, kas b?s iest?des l?muma pamat?. Min?tajai personai b?tu j?dod pietiekami daudz laika, lai sagatavotos savai aizst?v?bai (21). Otrk?rt, ir j?b?t iesp?jai ikvienu nodok?u iest?žu apr??inu apstr?d?t ties?, kas var p?rbaud?t visus ar faktiem un ties?bu aktiem saist?tos jaut?jumus, uz kuriem atsaucas min?t? persona.

53. Šaj? zi??, cik?l tas attiecas uz nozares p?t?juma piem?rošanu, uzskatu, ka nodok?u maks?t?jam jo ?paši j?b?t iesp?jai apstr?d?t p?t?juma pareiz?bu (22) un/vai t? noz?mi vi?a konkr?t?s situ?cijas nov?rt?šan? (piem?ram, p?t?jum? ir vai nav ?emti v?r? elementi, kas var ietekm?t sagatavotos apr??inus).

54. ?emot v?r? iepriekš min?to, b?tisks jaut?jums, protams, ir standarts, kas nodok?u maks?t?jam ir j?iev?ro, lai izpild?tu savu pier?d?šanas pien?kumu un atsp?kotu vienk?ršu no p?t?juma piem?rošanas izrietošu prezumpciju. Manupr?t, min?tais standarts ir atkar?gs no Nodok?u p?rvaldes apkopotajiem elementiem, uz kuriem balst?ti p?t?juma rezult?ti: jo vair?k un ticam?ki elementi, jo liel?ks ir nodok?u maks?t?ja slogs un otr?di.

55. Tom?r šaj? kontekst? nevajadz?tu aizmirst, ka visi uz??mumi ir pak?auti ne tikai riskiem un nenoteikt?bai, bet tos var ar? ietekm?t liel? m?r? neparedzami notikumi. Ne katra uz??muma lejupsl?de vai negat?vie rezult?ti ir *ex ante* viegli paredzami un *ex post* lo?iski paskaidrojami (nemaz nerun?jot par to pier?d?šanu ties? atbilstoši ties?bu aktos noteiktajam standartam). Lai atsp?kotu no nozares p?t?juma piem?rošanas izrietošu prezumpciju, nodok?u maks?t?jam var b?t pien?kums pier?d?t negat?vus faktus (piem?ram, attiec?gaj? period? nav veikti ar nodokli apliekami dar?jumi vai t?du ir maz), kas noteiktos apst?k?os var izr?d?ties diezgan sarež??ts uzdevums. T?d?j?di valsts tiesai, kas izskata lietu, ir j??em v?r? min?tais aspekts, izv?rt?jot nodok?u maks?t?ja iesniegtos argumentus un pier?d?jumus, lai apstr?d?tu *inter alia* uz t?du p?t?jumu balst?tu apr??inu, kura pamat? ir statistikas un ekonomiskie dati.

56. T?d?j?di es uzskatu, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamatliet? apl?kotais pats par sevi nav sam?r?guma principa p?rk?pums, ja to piem?ro saska?? ar Hartas 47. un 48. pantu.

2. Nodok?u neitralit?tes princips

57. Attiec?b? uz nodok?u neitralit?tes principu es neredzu nevienu iemeslu, k?p?c t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet? apl?kotais pašu par sevi uzskat?t par min?t? principa p?rk?pumu, galvenok?rt divu iemeslu d??.

58. No vienas puses, nekas neliedz tādām nodokļu maksātājam, uz ko attiecas aprēķins, kura pamatā ir nozares pētījuma piemērošana, pieprasīt atskaitīt visu priekšnodokli, par kuru tam ir pietiekami daudz pierādījumu. Citiem vārdiem sakot, es neredzu, kādēļ nodokļu iestādes spēja noteikt un aprēķināt nedeklarētu PVN, izmantojot *inter alia* no nozaru pētījumiem izrietošus pieņēmumus, varētu ietekmēt nodokļu maksātāja tiesības uz atskaitījumu.

59. Katrā ziņā no iepriekš minētajiem principiem izriet, ka nodokļu iestādēm ir pienākums atspoguļot reālo nodokļu maksātāju ekonomisko situāciju un – neatkarīgi no iespējamā soda veida – tās nevar pieprasīt maksāt nesamaksāto nodokli tādā apmērā, kas pārsniedz to, kas faktiski ir jāmaksā.

60. No otras puses, neesmu pārliecināts arī par līguma sniegt prejudiciālu nolikumu minēto “maksāšanas pienākuma pārnešanas” argumentu. Nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumā Nodokļu pārvāldes pieprasītais nesamaksātais PVN ir daļa no nodokļu maksātāja faktiski saņemtais atlīdzības saistībā ar nedeklarētu darījumu, kas atbilst piemērojamai PVN likmei (23).

61. Katrā ziņā tādā situācijā kā pamatlietā nodokļu maksātājs, kurš ir atbildīgs par krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nevar atsaukties uz neitralitātes principu, salīdzinot savu situāciju ar tādā nodokļu maksātāja situāciju, kurš ir pienācīgi izpildījis savas saistības saskaņā ar Savienības un valstu PVN noteikumiem. Kā Tiesa nosprieda lietā *Maya Marinova*, nodokļu maksātāji, kas ir izvairījušies no nodokļu maksāšanas, *inter alia* noklusējot ar nodokli apliekamus darījumus un ar tiem saistītos ieņēmumus, neatrodas situācijā, kas salīdzināma ar tādā nodokļu maksātāju situāciju, kuri ievēro savus pienākumus attiecībā uz uzskaiti, PVN deklarācijām un PVN maksājumiem. Minētajos apstākļos nodokļu maksātājs, kas apzināti izvairījies no nodokļu nemaksāšanas un apdraudējis kopējās PVN sistēmas darbību, nav tiesīgs atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu (24).

62. Attiecīgi es uzskatu, ka tādā sistēmā kā pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulājumā noteiktā arī pati par sevi nav nodokļu neitralitātes principa pārkāpums.

IV. Secinājums

63. Ēmot vārā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Ar Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu pamatā esošajiem samērīguma un nodokļu neitralitātes principiem ir saderīgs tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu iestādes, lai aprēķinātu maksājamo pievienotās vērtības nodokļa apmēru attiecībā uz tādā nodokļu maksātāju, kas, iespējams, ir deklarējis mazāku pievienotās vērtības nodokli, ir atļauts izmantot induktīvo metodi, kuras pamatā ir nozaru pētījumi, kuros ir veiktas aplūses par konkrētām kategorijām piederošu nodokļu maksātāju iespējamajiem ieņēmumiem, ar nosacījumu, ka minēto tiesisko regulājumu piemēro saskaņā ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. un 48. pantu.

To, vai, piemērojot konkrētu tiesisko regulājumu konkrētā gadījumā, netiek pārkāpti minētie principi, nosaka iesniedzējtiesa, Ēmot vārā visus pamatlietas apstākļus.

1 Oriģinālvārdā – angļu.

- 2 Turpmāk tekstā – "PVN direktīva" (OV 2006, L 347, 1. lpp.).
- 3 1973. gada 16. oktobra *Gazzetta Ufficiale* [Oficiālais Vēstnesis] Nr. 268.
- 4 1972. gada 11. novembra *Gazzetta Ufficiale* Nr. 292.
- 5 1993. gada 30. augusta *Gazzetta Ufficiale* Nr. 203.
- 6 1998. gada 14. maija *Gazzetta Ufficiale* Nr. 110.
- 7 Šajā ziņā skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. un 22. punkts.
- 8 Skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 31. punkts un tajā minētā judikatūra.
- 9 Skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulic* un *Plavo**in*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts un tajā minētā judikatūra.
- 10 Šajā ziņā skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 24. un 28. punkts.
- 11 Šajā ziņā skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 23. punkts.
- 12 Spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 41. un 42. punkts un tajos minētā judikatūra.
- 13 Turpat, 43. un 44. punkts.
- 14 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *R-dlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 44. punkts.
- 15 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi**M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, 32. punkts.
- 16 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36. punkts, un 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46. punkts.
- 17 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2009. gada 15. janvāris, *K-1*, C-502/07, EU:C:2009:11, 18. un 19. punkts, un 2012. gada 19. jūlijs, *R-dlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 49. punkts, kā arī 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 52. punkts.
- 18 Skat. pāc analoģijas spriedumus, 2008. gada 10. jūlijs, *Koninklijke Ahold*, C-484/06, EU:C:2008:394, 39. punkts, un 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 48. punkts.
- 19 Jo paši skat. *Corte di Cassazione, Sezioni Unite* [Augstākās kasācijas tiesas Apvienotās palātas] spriedumus, 2009. gada 18. decembris, Nr. 26635, 26636, 26637 un 26638, un 2013. gada 29. jūlijs, Nr. 18184.
- 20 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts.
- 21 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 30., 33. un 38. punkts

un tajos minētā judikatūra.

22 Šā iemesla dēļ es uzskatu, ka pētījuma sagatavošanā izmantotajai metodoloģijai un izmantotajiem parametriem un elementiem obligāti jābūt maksimāli pārredzamiem.

23 Skat. PVN direktīvas 73. pantu, 78. panta a) punktu un 96. pantu.

24 Spriedums, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49. punkts.