



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 21 d.*

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

Byloje C-648/16

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

Fortunata Silvia Fontana

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

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

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė V. Giacobbo-Peyronnel, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

* Proceso kalba: italų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Fortunata Silvia Fontana ir *Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria* (mokesčių administratorius – Kalabrijos Redžo provincijos tarnyba, Italija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pranešimo apie mokesčio dydį, kuriame primenama apie pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 59 konstatuojamoji dalis išdėstyta taip:

„Valstybėms narėms turėtų būti leidžiama, neperžengiant tam tikrų ribų ir tam tikromis sąlygomis, pradėti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstančias nuo šios direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinimą arba užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui.“

- 4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
 - b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
 - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;
 - ii) kai įsigyjamos naujos transporto priemonės – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;
 - iii) kai įsigijami akcizais apmokestinami produktai, kuriuos įsigyjant Bendrijos viduje apmokestinama akcizu valstybės narės teritorijoje pagal Direktyvą 92/12/EEB – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį;
 - c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
 - d) prekių importas.“
- 5 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6 Šios direktyvos 242 straipsnyje nurodyta:

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

7 Minėtos direktyvos 244 straipsnyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad būtų saugomos jo paties, prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba trečiosios šalies jo vardu ir jo naudai išrašytų sąskaitų-faktūrų kopijos ir visos jo gautos sąskaitos faktūros.“

8 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

9 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

<...>“

Italijos teisė

10 1973 m. rugsėjo 29 d. *decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 600 dėl bendrųjų nuostatų pajamų mokesčių nustatymo srityje) (GURI, Nr. 268, 1973 m. spalio 16 d.) 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>

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 įmone, taip pat [mokesčių] tarnybos pagal 32 straipsnį surinktus duomenis ir informaciją, [su sąlyga], kad deklaracijoje ir jos prieduose pateikta informacija yra neišsami, melaginga arba netiksli. Apie nedeklaruotos veiklos buvimą arba deklaruotų įsipareigojimų nebuvimą taip pat gali būti sprendžiama remiantis paprastomis prielaidomis, jeigu jos yra svarios, tikslios ir nuoseklios.“

11 1972 m. spalio 26 d. *decreto del Presidente della Repubblica n° 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633, kuriuo nustatomas ir reguliuojamas pridėtinės vertės mokestis) (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d.), nustatyta tvarka, pagal kurią tikslinamos PVM deklaracijos. Šio dekreto 54 straipsnyje iš esmės numatyta, kad šio mokesčio deklaracijų tikrumas gali būti tikrinamas formaliai peržiūrint įmonės pateiktą deklaraciją atliekant

išsamesnį patikrinimą, paremtą mokesčių administratoriui prieinama informacija ir duomenimis, arba remiantis mokesčių administratoriaus įgyvendinant tyrimo įgaliojimus surinkta informacija ir duomenimis.

- 12 Įstatymo-dekreto Nr. 331/93 (GURI, Nr. 203, 1993 m. rugpjūčio 30 d.), pakeisto į Įstatymą Nr. 427/93 (GURI, Nr. 255, 1993 m. spalio 29 d.), 62bis straipsnyje nurodyta:

„1. Pasikonsultavusios su atitinkamomis prekybos ir profesinėmis organizacijomis Finansų ministerijos pajamų departamento tarnybos vėliausiai iki 1996 m. gruodžio 31 d. parengia įvairiems 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, vėliau pakeisto į 1989 m. balandžio 27 d. Įstatymą Nr. 154, 11 straipsnyje (su pakeitimais) 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, kuris skelbiamas *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* vėliausiai iki 1995 m. gruodžio 31 d. Jie gali būti peržiūrėti ir mokesčių tikslinimo tikslais galioja nuo 1995 m. mokestinių metų.“

- 13 Įstatymo-dekreto Nr. 331/93 62sexies straipsnio 3 dalis išdėstyta taip:

„Pagal Respublikos Prezidento dekreto Nr. 600/1973 39 straipsnio 1 dalies d punktą (su pakeitimais) ir Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/1972 54 straipsnį (su pakeitimais) mokesčių perskaičiavimas taip pat gali būti grindžiamas dideliu skirtumu tarp deklaruotų pajamų, užmokesčio ir mokesčių, taip pat tų, apie kuriuos galima pagrįstai spręsti iš vertimosi konkrečia veikla ypatybių ir sąlygų arba iš sektoriaus tyrimų, parengtų pagal šio dekreto 62bis straipsnį.“

- 14 1998 m. gegužės 8 d. Įstatymo Nr. 146 (GURI, Nr. 110, paprastasis priedas Nr. 93) 10 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių perskaičiavimai pagal sektoriaus tyrimus, numatytus 1993 m. rugpjūčio 30 d. Įstatymo-dekreto Nr. 331, pakeisto į 1993 m. spalio 29 d. Įstatymą Nr. 427, 62sexies straipsnyje, 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.

<...>

3^{bis}) 1 dalyje nurodytais atvejais [mokesčių administratorius], prieš pateikdamas pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą, paprašo apmokestinamojo asmens atvykti pagal 1997 m. birželio 19 d. Įstatyminio dekreto Nr. 218 5 straipsnį.

3^{ter}) Jei pajamų neatitiktis nustatoma remiantis sektoriaus tyrimais, tą neatitiktį, kuri pripažinta netinkama, palyginti su pajamomis, nustatytomis taikant šiuos tyrimus, pateisinančios priežastys gali būti patvirtinamos. Taip pat gali būti patvirtinamos deklaracijos ir pagal minėtus tyrimus nustatytų ekonominių rodiklių neatitikimų priežastys. Tokį patvirtinimą išduoda apmokestinamojo asmens prašymu subjektai, kurie nurodyti 1998 m. liepos 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 322 nustatyto reglamento 3 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose ir kurie turi teisę pateikti deklaracijas elektroniniu būdu, fiskalinę pagalbą užtikrinantys centrai, kuriuos sudaro 1997 m. liepos 9 d. Įstatymo-dekreto Nr. 241 32 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose nurodyti subjektai, pareigūnai ir profesinių asociacijų, kurios turi teisę teikti techninę pagalbą, numatytą 1992 m. gruodžio 31 d. Įstatymo-dekreto Nr. 546 12 straipsnio 2 dalyje, darbuotojai ir pareigūnai.

<...>

5. [PVM] tikslais didesnėms pajamoms ar užmokesčiui, nustatytam pagal minėtus sektoriaus tyrimus, atsižvelgiant į 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 paskirtų ekspertų komisija, taip pat atsižvelgiant į profesinių ekonominių organizacijų ir profesinių asociacijų parengtas ataskaitas. Ši komisija, prieš patvirtindama ir paskelbdama kiekvieną sektoriaus tyrimą, pateikia nuomonę dėl šių tyrimų galimybes atspindėti tikrovę, su kuria jie yra susiję <...>. Nenumatoma jokie atlygio už komisijos narių konsultacijų veiklą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 15 Kadangi F. Fontana yra apmokestinama PVM, dėl jos buvo atlikta mokesčių perskaičiavimo procedūra už 2010 mokesčius metus.
- 16 2014 m. gegužės 14 d. mokesčių administratorius pateikė ieškovei pagrindinėje byloje kvietimą atvykti pas administratorių; tuomet buvo pradėta rungimosi principu grindžiama perskaičiavimo procedūra.
- 17 Per šią procedūrą F. Fontana ginčijo mokesčio perskaičiavimo sumą, apie kurią jai buvo ketinama pranešti ir kuri buvo nustatyta remiantis sektoriaus tyrimais, susijusiais su apskaitininkais ir mokesčių konsultantų kategorija.
- 18 2014 m. gruodžio 24 d. mokesčių administratorius pateikė F. Fontana apie pranešimą apie mokesčio dydį, susijusį su fizinių asmenų pajamų mokesčiu, regioniniu mokesčiu už gamybos veiklą ir PVM už 2010 mokesčius metus.
- 19 Ieškovė pagrindinėje byloje kreipėsi į *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija), ginčydama, be kita ko, mokesčių administratoriaus reikalaujamą sumokėti PVM sumą. Visų pirma ji teigė, kad mokesčių administratorius jos situacijai neteisingai taikė sektoriaus tyrimą, susijusį su apskaitininkais ir mokesčių konsultantais, užuot taikęs tyrimą, susijusį su patarėjais žmoniškųjų išteklių valdymo klausimais, nes šią veiklą ji laikė savo pagrindine veikla. Be to, ji nurodo, kad PVM suma buvo nustatyta remiantis vien sektoriaus tyrimu, kuriuo remiantis negalima nuosekliai nustatyti jos įmonės uždirbtų pajamų, atsižvelgiant į proporcingumą ir darnumą.
- 20 *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokesčių ginčų komisija) nurodo, kad ieškovės pagrindinėje byloje pateikti kaltinimai, kad mokesčių administratorius neteisingai priskyrė jos veiklą prie apskaitininkų ir mokesčių konsultantų veiklos, yra nepagrįsti tiek, kiek „ieškovės argumentai nėra pagrįsti neginčijamais faktais“.
- 21 Vis dėlto atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus jai kyla abejonių dėl PVM sumų įvertinimo metodo, pagrįsto sektoriaus tyrimu.
- 22 Šiuo klausimu prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tokiu metodu atsižvelgiama tik į bendras pajamas, nevertinant kiekvienos ekonominės operacijos, kurią atliko apmokestinamasis asmuo, ir jo teisės atskaityti pirkimo PVM.

- 23 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Kalabrijos Redžo provincijos mokestinių ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar su SESV 113 ir 114 straipsniais ir [PVM direktyva] suderinamos nacionalinės teisės nuostatos, įtvirtintos Įstatymo-dekreto 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, nustatyti remiantis indukcijos metodu, atsižvelgiant į teisės į atskaitą ir pareigos reikalauti sumokėti mokesčių laikymąsi ir, konkrečiai kalbant, į mokesčio neutralumo ir perkėlimo principą?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinum

- 24 Italijos vyriausybė mano, kad pateiktas klausimas yra hipotetinis tiek, kiek ieškovės pagrindinėje byloje kaltinimą, iš esmės susijusį su neteisinga jos profesinės veiklos klasifikacija sektoriaus tyrimuose, atmetė prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris iš tiesų jau atmetė tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sektoriaus tyrimas galėtų neatspindėti šios ekonominės veiklos realybės.
- 25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su Sąjungos teise susijusiems klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 16 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Nagrinėjamu atveju ieškovė pagrindinėje byloje ginčijo sektoriaus tyrimo rezultatus, nes jie neatspindėjo jos ekonominės veiklos realybės. Dėl to prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių, ar šiuo tyrimu pagrįstas vertinimo metodas, kuris remiasi bendra apyvarta neatsižvelgiant į kiekvieną apmokestinamojo asmens atliktą operaciją, yra suderinamas su SESV, PVM direktyva ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principais.
- 27 Kadangi prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktas klausimas neatrodo neturįs ryšio su realybe ar pagrindinės bylos objektu, jį reikia pripažinti priimtiniu.

Dėl esmės

- 28 Pirmiausia pažymėtina, kad SESV 113 ir 114 straipsniai, kuriuos nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateiktame klausime, nagrinėjamu atveju yra netaikytini, nes susiję su valstybių narių teisės aktų suderinimo Europos Sąjungoje priemonių priėmimo institucine sistema.
- 29 Atsižvelgiant į šią pastabą reikia suprasti, kad prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyva ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos mokesčių administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu, pagrįstu ministro dekretu patvirtintais sektoriaus tyrimais, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens apyvartos sumą, ir taip atlikti mokesčių perskaičiavimą, kuris lemia papildomos PVM sumos sumokėjimą.

- 30 Šiuo klausimu taip pat reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 31 Siekiant sudaryti galimybes taikyti PVM ir galimybes jo kontrolei, atliekamai mokesčių administratoriaus, PVM direktyvos 242, 244 straipsniuose ir 250 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo, privalantis mokėti šį mokestį, vestų tinkamą apskaitą, saugotų visų savo išrašytų sąskaitų faktūrų kopijas ir visas kitas sąskaitas faktūras, kurias jis apmokėjo, ir galiausiai pateiktų mokesčių administratoriui deklaraciją, kurioje atsispindėtų visi būtini duomenys mokėtinam PVM nustatyti.
- 32 Siekiant užtikrinti teisingą PVM rinkimą ir išvengti sukčiavimo, PVM direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa leidžia valstybėms narėms nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis šiais tikslais, su sąlyga, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių taikomos vienodos sąlygos ir tokios prievolės nesukuria su sienų kirtimu susijusių formalumų prekybos tarp valstybių narių srityje. Be to, pagal PVM direktyvos 59 konstatuojamąją dalį ja siekiama valstybėms narėms leisti su tam tikrais apribojimais ir sąlygomis imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui.
- 33 Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš PVM direktyvos 273 straipsnio pirmos pastraipos, 2 straipsnio ir 250 straipsnio 1 dalies ir iš ESS 4 straipsnio 3 dalies išplaukia, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 punktas).
- 34 Šiuo klausimu pažymėtina, kad apmokestinamajam asmeniui nedeklaravus jo uždirbtos visos apyvartos, tai negali būti PVM surinkimo kliūtis ir kompetentingos nacionalinės institucijos turi atkurti padėtį, kuri būtų egzistavusi nesant tokio apmokestinamojo asmens elgesio (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 42 punktą).
- 35 Teisingumo Teismas nusprendė, kad, be PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatomis nustatytų apribojimų, jose nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, todėl šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama laisvė spręsti dėl priemonių, skirtų pasiekti tikslams užtikrinti viso PVM surinkimą ir kovoti su sukčiavimu. Vis dėlto jos privalo įgyvendinti savo kompetenciją laikydamosi Sąjungos teisės ir bendrųjų principų ir ypač proporcingumo principo ir mokesčių neutralumo principo (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 ir 44 punktus ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 punktą).
- 36 Taigi PVM direktyvos 273 straipsnis iš esmės nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apmokestinamojo asmens mokėtinas PVM nustatomas pagal ministro dekretu patvirtintus sektoriaus tyrimus, siekiant užtikrinti tikslų PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.
- 37 Vis dėlto šie nacionalinės teisės aktai ir jų taikymas gali atitikti Sąjungos teisę, tik jeigu laikomasi mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktą).

- 38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti nagrinėjamų nacionalinių priemonių atitiktį šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytiems reikalavimams. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti visas jo nagrinėjamam ginčui išspręsti naudingas nuorodas (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46 punktą).
- 39 Kiek tai susiję su mokesčių neutralumo principu, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos, jei pati įmonės veikla iš esmės skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 56 ir 57 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 40 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 41 Iš mokesčių neutralumo principo matyti, kad kai mokesčių administratorius ketina perskaičiuoti PVM, kurio suma apskaičiuojama remiantis bendra papildoma apyvarta, nustatyta indukcijos metodu, atitinkamas apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę atskaityti jo sumokėtą pirkimo PVM pagal šiuo tikslu PVM direktyvos X antraštinėje dalyje numatytas sąlygas.
- 42 Dėl proporcingumo principo pažymėtina, kad šis principas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kuriuose numatyta, kad tik dėl didelio skirtumo tarp apmokestinamojo asmens deklaruotos apyvartos ir pagal indukcijos metodą, atsižvelgiant į tą pačią veiklą kaip ir šis apmokestinamasis asmuo atliekančių subjektų uždirbtą apyvartą, nustatytos apyvartos gali būti pradėta perskaičiavimo procedūra. Siekiant nustatyti apyvartą pagal indukcijos metodą naudojami sektoriaus tyrimai turi būti tikslūs, patikimi ir atnaujinti. Dėl tokio skirtumo gali atsirasti tik ginčytina prezumpcija, kurią gali paneigti apmokestinamasis asmuo, remdamasis paneigiančiais įrodymais.
- 43 Šiomis aplinkybėmis, pažymėtina, kad per visą mokesčių perskaičiavimo procedūrą apmokestinamojo asmens teisės į gynybą turi būti užtikrinamos, o tai reiškia būtent tai, kad prieš nustatant priemonę, kuri turės neigiamą poveikį apmokestinamajam asmeniui, šiam asmeniui turi būti suteikta galimybė veiksmingai pateikti savo nuomonę dėl informacijos, kuria institucijos ketina grįsti savo sprendimą (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 30 punktas).
- 44 Taigi, pirma, apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę ginčyti nagrinėjamo sektoriaus tyrimo tikslumą ir (arba) jo tinkamumą jo konkrečiai padėčiai įvertinti. Antra, apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę paaiškinti aplinkybes, dėl kurių deklaruota apyvarta, nors ji yra mažesnė nei pagal indukcijos metodą nustatyta apyvarta, atitinka jo veiklos per atitinkamą laikotarpį realijas. Tiek, kiek sektoriaus tyrimo taikymas reiškia, kad minėtas apmokestinamasis asmuo turės prireikus įrodyti paneigiančius faktus, proporcingumo principas reikalauja, kad įrodymų lygis nebūtų pernelyg aukštas.
- 45 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas mechanizmas savo pobūdžiu, struktūra ir jį reguliuojančiomis konkrečiomis nuostatomis neatrodo pažeidžiąs proporcingumo principą; tai turi patikrinti prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva ir mokesčių neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos, esant dideliame skirtume tarp apmokestinamojo asmens deklaruotų pajamų ir nustatytų pajamų pagal sektoriaus tyrimus, mokesčių administratoriui leidžiama remtis indukcijos metodu, pagrįstu tokiais tyrimais, apmokestinamojo asmens uždirbtai apyvartai įvertinti ir dėl to atlikti mokesčių perskaičiavimą, kuris nulemia papildomos

PVM sumos sumokėjimą, su sąlyga, kad šiais teisės aktais ir juos taikant apmokestinamajam asmeniui leidžiama laikantis mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų ir teisės į gynybą užginčyti pagal šį metodą gautus rezultatus remiantis visais priešingais jo turimais įrodymais ir įgyvendinti savo teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos X antraštinėje dalyje nustatytas sąlygas, o tai turi patikrinti prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.