

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 21. novembrī (*)

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

Lieta C-648/16

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

Fortunata Silvia Fontana

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerālvokģts: N. Vģls [*N. Wahl*],

sekretģre: V. Dģakobo-Peironela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ģemot vģrģ rakstveida procesu un 2018. gada 18. janvģra tiesas sģdi,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 59. apsvērumā ir formulēts šādi:

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

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

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

- a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;
- b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
 - i) nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdēvēts ir nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās un kam nav tiesību uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;
 - ii) jaunu transportlīdzekļu gadījumā nodokļa maksātājs vai persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā veidā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodokļa maksātāja;
 - iii) akcīzes preču gadījumā, ja akcīzes nodoklis, ko piemēro iegādei Kopienas iekšienē, saskaņā ar Direktīvu 92/12/EEK ir iekasējams dalībvalsts teritorijā, nodokļa maksātājs vai juridiskā persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā veidā neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu.
- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;
- d) preču importam.”

5 PVN direktīvas 73. pants ir noteikts:

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

6 Atbilstoši šīs direktīvas 242. pantam:

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

7 Minētās direktīvas 244. pantā ir paredzēts:

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

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

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

9 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam:

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

[..]”

Itālijas tiesības

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

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

[..]

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

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

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

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

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

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

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

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

[..]

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

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

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

[..]

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

[..]

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

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

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

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

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

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

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

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

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

vedok?a – par PVN par?da nov?rt?šanas metodi, kas balst?ta uz nozares p?t?jumu.

22 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa uzsver, ka ar š?du nov?rt?šanas metodi tiek ?emts v?r? kop?jais ien?kums, ne?emot v?r? katru no nodok?a maks?t?ja veiktajiem saimnieciskajiem dar?jumiem un vi?a ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis.

23 Š?dos apst?k?os *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria* (Redžo di Kalabrijas provinces Nodok?u tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai ar LESD 113. un 114. pantu, k? ar? [PVN direkt?vu] ir sader?gs It?lijas valsts tiesiskais regul?jums, ko veido Dekr?tlikuma Nr. 331/93[, kas 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?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Par pie?emam?bu

24 It?lijas vald?ba uzskata, ka uzdotais jaut?jums ir hipot?tisks, jo pras?t?jas pamatliet? izvirz?to iebildumu, kurš b?t?b? attiecas uz vi?as profesion?l?s darb?bas k??dainu kvalific?šanu saist?b? ar nozaru p?t?jumiem, ir noraid?jusi iesniedz?jtiesa, kura jau ir izsl?gusi iesp?ju, ka nozares p?t?jums, par kuru ir runa pamatliet?, neatspogu?otu š?s saimniecisk?s darb?bas faktisko raksturu.

25 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?b?m attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesa attekties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudici?lu jaut?jumu var tikai tad, ja ac?mredzami ir skaidrs, ka pras?tajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamatlietas faktisko situ?ciju vai priekšmetu, ja probl?ma ir hipot?tiska vai ar? ja Tiesas r?c?b? nav t?du vajadz?go zi?u par faktiskiem un tiesiskiem apst?k?iem, kas ir nepieciešami, lai var?tu sniegt lietder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (spriedums, 2017. gada 26. oktobris, *BB construct*, C?534/16, EU:C:2017:820, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Šaj? gad?jum? pras?t?ja pamatliet? apstr?d?ja nozaru p?t?juma rezult?tus ar pamatojumu, ka tie neatspogu?o vi?as saimniecisk?s darb?bas faktisko raksturu. Tas lika iesniedz?jtiesai pr?tot par to, vai uz šo nozares p?t?jumu balst?ta nov?rt?šanas metode, kas pamatojas uz kop?jo apgroz?jumu, ne?emot v?r? katru no nodok?a maks?t?ja veiktajiem saimnieciskajiem dar?jumiem, ir vai nav atbilstoša LESD, PVN direkt?vai, k? ar? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principiem.

27 L?dz ar to, t? k? iesniedz?jtiesas uzdotais jaut?jums neš?iet t?ds, kuram nav nek?da sakara ar pamatlietas faktisko situ?ciju vai priekšmetu, tas j?atz?st par pie?emamu.

Par lietas b?t?bu

28 Ievadam j?nor?da, ka LESD 113. un 114. pants, uz kuriem iesniedz?jtiesa atsaucas uzdotaj? jaut?jum?, šaj? liet? nav atbilst?gi, jo šie panti attiecas uz institucion?lo k?rt?bu pas?kumu noteikšanai par dal?bvalstu ties?bu aktu tuvin?šanu Eiropas Savien?b?.

29 ?emot v?r? šo nor?di, j?saprot, ka ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?va, k? ar? nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, kurš ?auj nodok?u iest?dei izmantot

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

30 Šajā ziņojumā uzsver, ka saskaņā ar vispārīgo noteikumu, kas izklāstēts PVN direktīvas 73. pantā attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu par maksu summa, kurai uzliek nodokli, ir atļdzība, ko nodokļa maksātājs šajā ziņojumā faktiski ir saņēmis (spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulic* un *Plavo*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 33. punkts, kār tajā minētā judikatūra).

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

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

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

34 Šajā ziņojumā uzsver, ka tas, ka nodokļa maksātājs nedeklarē visu apgrozījumu, nedrēkst būt šā rēķinot PVN iekasēšanai un ka valsts kompetentajām iestādēm ir jāatjauno tā situācija, kas būtu pastāvējusi, ja nodokļa maksātājs šādi nebūtu rēķojies (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 42. punkts).

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

36 Tādējādi PVN direktīvas 273. pants principā neaizliedz tādu valsts tiesisko regulājumu kār pamatlietā, atbilstoši kuram nodokļa maksājuma maksājuma PVN apmērs tiek noteikts, balstoties uz kopājo apgrozājumu, kas novērtēts induktāvi, pamatojoties uz nozaru pētājumiem, kuri apstiprināti ar ministra dekrētu, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu nodokļu jomā.

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

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

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

40 Tiesības uz atskaitīšanu, kā Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi, ir PVN mehānismā neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

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

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

struktūru un konkrētajam to reglamentājošajam tiesību normam nešiet esam tās, ar kuru tiktu pārņemts samērīguma princips, bet par to jāpārliedzies iesniedzējtiesai.

46 Ēmot vērē iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīva, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietē, ar kuru nodokļu iestādei ir atļauts gadījumē, ja pastāv būtiskas atšķirības starp deklarātajiem ieņēmumiem un ieņēmumiem, kas novērtēti, pamatojoties uz nozares pētījumiem, izmantot uz šādiem nozares pētījumiem balstītu induktīvu metodi, lai noteiktu nodokļu maksājā sasniegto apgrozījumu un lēdz ar to veiktu nodokļu uzrēķinu, ar kuru tiek uzlikts maksimālais PVN papildū summu, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu un tē piemērošanu nodokļa maksājājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, tiek ļauts apstrēdēt ar šādu metodi iegētos rezultātus, balstoties uz viēa rēcībē esošajiem pierēdājumiem par pretējo, un ēstenot savas atskaitēšanas tiesības atbilstoši tiesību normē, kas ietvertas PVN direktīvas X sadaēē; par to jāpārliedzies iesniedzējtiesai.

Par tiesēšanas izdevumiem

47 Attiecībē uz pamatlīetas pusēm šē tiesvedēba ir stadijā procesē, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tē lemē par tiesēšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pusē izdevumi, nav atlēdzinēmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtē palēta) nospriēž:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotē s vērtēbas nodokļa sistēmu, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz tādū valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietē, ar kuru nodokļu iestādei ir atļauts gadījumē, ja pastāv būtiskas atšķirības starp deklarātajiem ieņēmumiem un ieņēmumiem, kas novērtēti, pamatojoties uz nozares pētījumiem, izmantot uz šādiem nozares pētījumiem balstītu induktīvu metodi, lai noteiktu nodokļu maksājā sasniegto apgrozījumu un lēdz ar to veiktu nodokļu uzrēķinu, ar kuru tiek uzlikts maksimālais pievienotē s vērtēbas nodokļa (PVN) papildū summu, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu un tē piemērošanu nodokļa maksājājam, ievērojot nodokļu neitralitātes un samērīguma principus, kā arī tiesības uz aizstāvību, tiek ļauts apstrēdēt ar šādu metodi iegētos rezultātus, balstoties uz viēa rēcībē esošajiem pierēdājumiem par pretējo, un ēstenot savas atskaitēšanas tiesības atbilstoši tiesību normē, kas ietvertas Direktīvas 2006/112 X sadaēē; par to ir jāpārliedzies iesniedzējtiesai.

[Parakstī]

* Tiesvedēbas valoda – itēļu.