

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. liepos 1 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Mokestinis patikrinimas – Paslaugų teikimas vykdamas meno agento veiklą – PVM apmokestinami sandoriai – Mokesčių administratoriui nedeklaruoti sandoriai, dėl kurių neišrašyta sąskaita faktūra – Sukčiavimas – Pajamų mokesčio bazės nustatymas iš naujo – PVM neutralumo principas – PVM ataukimas iš naujo nustatytų mokesčio bazės“

Byloje C-521/19

dėl *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) 2019 m. birželio 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. liepos 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BK

prieš

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal, teisėjai N. Wahl (pranešėjas), F. Biltgen, L. S. Rossi ir J. Passer,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- CB, atstovaujamos *abogada* C. Gómez Docampo,
 - Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
 - Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,
- susipažinęs su 2021 m. kovo 4 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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) 73 ir 78 straipsnių aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant CB ir *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (Galisijos regiono ekonominis administracinis teismas, Ispanija) ginčą dėl jam skirtų mokėjimo nurodymų ir sankcijų perskaičiuojant fizinių asmenų pajamų mokestį už 2010–2012 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą [pridėtinės vertės mokesčio (PVM)] sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.“

4 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Šia direktyva nustatoma bendra [PVM] sistema.

2. Pagal bendros PVM sistemos principų prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekė ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninį prekybą.“

5 Minutos direktyvos 73 straipsnis suformuluotas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekė 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.“

6 Tos pačios direktyvos 78 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinomis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

7 Direktyvos 2006/112 178 straipsnis suformuluotas taip:

„Kad galėt? gyvendinti teis? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punkt? už prek? tiekim? ar paslaug? teikim? jis privalo tur?ti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašyt? sąskait? fakt?r?;

<...>“

8 Pagal šios direktyvos 193 straipsn? PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus min?tos direktyvos 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai mokest? moka kitas asmuo.

9 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar ?sigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – tre?ioji šalis išrašyt? sąskait? fakt?r?, kai:

1) jis tiek? prekes ar teik? paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>

5) kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo atliko išankstin? mok?jim? ? jo sąskait? nepasibaigus paslaug? teikimui.“

10 Šios direktyvos 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatyt? speciali? nuostat?, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose fakt?rose PVM tikslais privalomai nurodyti turi b?ti tik šie rekvizitai:

<...>

6) tiekiam? prek? kiekis ir pob?dis arba teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis;

7) data, kada buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei t? dat? galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos-fakt?ros išrašymo datos;

8) apmokestinamoji vert? pagal kiekvien? tarif? ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir ?vairios nuolaidos, jei jos ne?skai?iuotos ? vieneto kain?;

9) taikomas PVM tarifas;

10) mok?tina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali proced?ra ir pagal j? laikantis šios direktyvos nuostat? toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

11 Tos pa?ios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Ispanijos teisė

12 1992 m. lapkričio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Pridėtinės vertės mokestis įstatymas 37/1992) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 78 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamųjų vertė sudaro bendra atlygio, gauto iš vartotojo ar trečiųjų asmenų už šiuo mokestiu apmokestinamus sandorius, suma.“

13 Įstatymo 37/1992 88 straipsnyje „Mokesčio perkėlimas“ tvirtinta:

„1. Apmokestinamieji asmenys mokestis turi visiškai perkelti tam asmeniui, kuriam yra skirtas apmokestinamasis sandoris, ir šis privalo jį sumokėti, kai perkėlimas atitinka šio įstatymo nuostatas, kad ir kokie būtų galiojantys jį tarpusavio susitarimai. Tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, kurios apmokestinamos ir neatleistos nuo mokestis ir kurių gavėjai yra viešieji subjektai, laikoma, kad apmokestinamieji asmenys, formuluodami savo ekonominius pasiūlymus, nors jie ir būtų žodiniai, juos traukia [PVM], kuris prireikus turi būti perkeltas kaip savarankiška dalis mokėjimui pateiktuose dokumentuose, dėl perkeltos mokestis nepadidinant bendros sutarties sumos.

2. Mokesčio perkėlimas turi būti atliekamas sąskaitoje faktūroje laikantis teisės aktuose numatytų sąlygų ir reikalavimų. Šiuo tikslu perkeliama suma nurodoma atskirai nuo apmokestinamosios vertės, skaitant tada, kai kainos yra nustatytos administracine tvarka, nurodant taikomą mokestis tarifą. Teisės aktuose numatytiems sandoriams šios dalies ankstesnėje pastraipėje nuostatos netaikomos.

3. Mokesčio perkėlimas turi būti atliekamas išrašant ir pateikiant atitinkamą sąskaitų faktūrą.

4. Teisės perkėlimas netenkama, kai praeina vieni metai nuo prievolės mokėti mokestį atsiradimo momento.

5. Asmuo, kuriam skirtas [PVM] apmokestinamas sandoris, šio perkeltos mokestis neprivalo sumokėti prieš prievolės jį mokėti atsiradimo momentą.

6. Ginčai, kurių gali kilti dėl mokestis perkėlimo, tiek dėl jo kilmės, tiek dėl dydžio yra laikomi mokestinio pobūdžio ginčais, atitinkamus reikalavimus reiškiant ekonomine administracine tvarka.“

14 Šio įstatymo 89 straipsnyje „Perkeltų mokestis sumų ištaisymas“ numatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys privalo ištaisyti perkeltas mokestis sumas, kai jų dydis buvo nustatytas klaidingai arba kai susidaro aplinkybės, dėl kurių, remiantis šio įstatymo 80 straipsnio nuostatomis, reikia pakeisti apmokestinamųjų vertę. Taisymas turi būti atliekamas tuo metu, kai pastebimos klaidingo sumų nustatymo priežastys arba kai atsiranda kitos ankstesnėje pastraipoje nurodytos aplinkybės, su sąlyga, kad nėra praėję ketveri metai nuo tada, kai atsirado prievolė

mokėti atitinkamą mokestį už sandorį arba atitinkamą atvejų – kai susidarė minėtam 80 straipsnyje nurodytos aplinkybės.

2. Ankstesnės dalies nuostatos taip pat taikytinos, kai, neperkelus jokio mokesčio, už sandorį buvo išrašyta atitinkama sąskaita faktūra.

3. Neatsižvelgiant į ankstesnį dalį nuostatą, perkelti mokesčio sumų taisymas negalimas šiais atvejais:

1) kai taisymas nėra pagrįstas šio įstatymo 80 straipsnyje numatytais priežastimis, kai tai reiškia perkeltos sumos padidėjimą, o asmenys, kuriems skirti sandoriai, neveikia kaip verslininkai ar profesinę veiklą vykdydantys asmenys, išskyrus teisės aktų nustatytus mokesčių tarifų padidinimo atvejus, kada ištaisymas gali būti atliekamas tik mokesčių, kurių įsigalioja nauji mokesčio tarifai, ir kitų mokesčių;

2) kai mokesčių administratorius pagal atitinkamus patikrinimus nustato, kad mokėtinų ir neperkeltos mokesčių sumos yra didesnės nei apmokestinamojo asmens deklaruotos, ir objektyviais duomenimis rodyta, kad šis apmokestinamasis asmuo sukčiavo ar kad jis žinojo ar turėjo žinoti, elgdamasis deramai rūpestingai, kad sudarė sandorį, kuris buvo sukčiavimo dalis.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

15 CB yra savarankiškai dirbantis asmuo, vykdyantis PVM apmokestinamą meno agento veiklą. Jis teikė paslaugas grupei Lito – žmonių grupei, kuriai pavesta rūpintis infrastruktūra ir orkestrais per Galisijos (Ispanija) šventę, globę ir kaimo šventes. Konkrečiai kalbant, CB susisiekdavo su švenčių komitetais, neformaliomis gyventojų grupėmis, atsakingomis už švenčių organizavimą, ir grupės Lito vardu derėdavosi dėl orkestrų pasirodymo.

16 Šiuo pagrindu švenčių komitetai atliko mokėjimus Lito grupei grynaisiais; dėl jų nebuvo išrašytos sąskaitos faktūros ir jie nebuvo įtraukti į apskaitą. Todėl jie nebuvo deklaruoti mokesčių administratoriui nei dėl pelno mokesčio, nei dėl PVM.

17 Savo ruožtu CB gavo 10 % Lito grupės pajamų. Jam atlikti mokėjimai taip pat buvo grynaisiais, jie nebuvo deklaruoti ir dėl jų nebuvo išrašoma jokios sąskaitos faktūros. CB nevykdė apskaitos ir nevedė oficialaus registro, neišrašydavo ir negaudavo sąskaitų faktūrų, todėl neteikė PVM deklaracijų.

18 Po CB mokestinų padėties patikrinimo mokesčių administratorius nusprendė, kad šios sumos, kurias jis gavo kaip atlygą už tarpininkavimą Lito grupei veiklą, t. y. 64 414,90 EUR 2010 m., 67 565,40 EUR 2011 m. ir 60 692,50 EUR 2012 m., nebuvo įtrauktas PVM, todėl su tais metais susijusio pajamų mokesčio bazė turėjo būti nustatyta atsižvelgiant į visas šias sumas. Remiantis pranešimais apie mokesčio dydį buvo apskaičiuotas pajamų mokestis už 2010–2012 m. ir CB buvo skirtos sankcijos; jis skundė ginčijdamas mokesčių administratoriaus aktus, kuriais buvo nurodyta sumokėti šį mokestį, ir jam taikytas sankcijas.

19 Galisijos regiono administracinis teismas atmetė CB skundą; šis šio teismo sprendimą apskundė sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

20 Šiomis aplinkybomis CB teigia, kad PVM taikymas *a posteriori* sumoms, kurias mokesi? administratorius nustat? kaip pajamas, prieštarauja *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) ir Teisingumo Teismo jurisprudencijai, pagal kuri?, kai šis administratorius nustato sandorius, iš esm?s apmokestinamus PVM, kurie nebuvo deklaruoti ir dėl kuri? nebuvo išrašytos s?skaitos fakt?ros, PVM turi būti laikomas ?trauktu ? ši? sandori? šali? sutart? kain?.

21 Taigi, CB mano: kadangi pagal Ispanijos teis? jis negali susigr?žinti PVM, kurio negal?jo perkelti dėl savo elgesio, vertinamo kaip mokesi? teis?s pažeidimas, turi būti laikoma, kad PVM yra ?skaičiuotas ? jo suteikt? paslaug? kain?.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad siekdamas išspręsti ginč? pagrindin?je byloje jis turi nustatyti, ar ?statymas 37/1992, kaip j? aiškina *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas), atitinka Sąjungos teis? tiek, kiek jame numatyta, kad, kai ?kio subjektai savanoriškai ir suderintai sudaro sandorius, už kuriuos atliekami mokėjimai grynaisiais be s?skaitos fakt?ros ir be PVM deklaracijos, tokie mokėjimai turi būti laikomi apimančiais PVM.

23 Šiomis aplinkybomis *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) sustabd? bylos nagrinėjim? ir pateik? Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 73 ir 78 straipsniai, atsižvelgiant ? neutralumo, draudimo slėpti mokesčius, piktnaudžiauti teisėmis ir neteisėtai iškraipyti konkurencij? principus, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalin?s teis?s aktai ir juos aiškinanti jurisprudencija, pagal kuriuos tais atvejais, kai mokesi? administratorius nustato nedeklaruotus [PVM] apmokestinamus sandorius, dėl kuri? neišrašyta s?skaita fakt?ra, turi būti laikoma, kad ? šali? sutart? ši? sandori? kain? jau ?skaičiuotas [PVM]?“

Ar todėl sukviavimo atvejais, kai sandoris buvo nuslėptas nuo mokesi? administratoriaus, siekiant tinkamai apskaičiuoti mokesčius ir skirti tinkam? sankcij?, gali būti laikoma, kad, kaip galėtų būti suprantama atsižvelgiant ? 2016 m. liepos 28 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendim? *Astone* (C?332/15), 2016 m. spalio 5 d. Sprendim? *Marinova* (C?576/15) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendim? *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161), ? sumokėtas ir gautas sumas PVM nėra ?skaičiuotas?“

Dėl prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s siekia sužinoti, kaip, be kita ko, atsižvelgiant ? neutralumo princip?, reikia aiškinti Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsnius, susijusius su sandorio tarp apmokestinam?j? PVM asmen? apmokestinamosios vert?s nustatymu, kai jie sukviaudami nenurod? sandorio buvimo mokesi? administratoriui, neišraš? s?skaitos fakt?ros ir nenurod? iš šio sandorio gaut? pajam? tiesiogini? mokesi? deklaracijoje. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar tokiomis aplinkybomis turi būti laikoma, kad ? sumokėtas arba gautas sumas yra ?skaičiuotas PVM.

25 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, nors kova su galimu sukviavimu, mokesi? vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 39 punktą ir nurodyta jurisprudencija), siekiant ši? tiksl? apmokestinam?j? asmen? sandorio apmokestinamosios vert?s nustatymas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 73 ir 78 straipsnius, nepatenka tarp valstyb?s nari? turim? priemoni?, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 273 straipsn?, ta prasme, kad šios valstyb?s sukviavimo atveju galėtų skirtingai aiškinti šias nuostatas, palyginti su

j? aiškinimu, jei neb?t? apmokestinam?j? asmen? elgesio, kuriuo suk?iaujama.

26 Kaip savo išvados 29 punkte pažym?jo generalinis advokatas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas turi b?ti laikomas nesusijusiu su klausimu, ar suinteresuotiesiems asmenimis reikia skirti sankcij? už bendro PVM mechanizmo taisykli? pažeidim?.

27 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas, neatsižvelgdamas ? valstybi? nari? nustatytas sankcijas, skirtas nubausti už neteis?t? veikl? mokes?i? srityje ir ypa? suk?iavim?, pats nustat?, kad apmokestinamieji asmenys, kurie nesilaik? Direktyvos 2006/112 pagrindini? taisykli?, ypa? s?skait? fakt?r? išrašymo srityje, savo elgesio pasekmes patirt? negal?dami atskaityti PVM, ?skaitant atvejus, kai atlikus mokestin? patikrinim? sandoriai, d?l kuri? nebuvo išrašyta s?skaita fakt?ra, yra atgaline data apmokestinami PVM.

28 Taigi pagal suformuot? jurisprudencij?, nors apmokestinam?j? asmen? teis? iš PVM, kur? jie turi sumok?ti, atskaityti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos ir užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM, pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkt? ši teis? gali b?ti iš esm?s ?gyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi s?skait? fakt?r? (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, 37, 38, 42 ir 43 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

29 Kaip tai patvirtina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s akt?, t. y. ?statymo 37/1992 88 straipsnio 2 dalies ir 89 straipsnio 3 dalies 2 punkto, matyti, kad apmokestinamojo asmens negal?jimo atskaityti PVM, kuris taikomas nedeklaruotam sandoriui mokes?i? administratoriui ir d?l kurio neišrašyta s?skaita fakt?ra, pasekm?s šiuo atveju tenka pareišk?jui pagrindin?je byloje, nepaisant taikyt? ar galim? taikyti mokestin? sankcij?.

30 Taigi, kalbant apie sandori? tarp apmokestinam?j? asmen?, t. y. iki etapo, kai galutinis vartotojas sumoka PVM, apmokestinamosios vert?s nustatym?, pažym?tina, kad paslaug? teik?jas, šiuo atveju pareišk?jas pagrindin?je byloje, tur?jo išrašyti PVM s?skait? fakt?r? paslaug? gav?jui, Lito grupei, ir deklaruoti š? PVM mokes?i? administratoriui; taip jam b?t? buvus suteikta teis? ? PVM atskait? už visas prekes ar paslaugas, kurias jis naudojo savo paslaugoms teikti. Vis d?lto d?l pareišk?jo pagrindin?je byloje suk?iavimo ?statymo 37/1992 89 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatomis užkertamas kelias bet kokiai galimybei patikslinti PVM, taigi, ir pasinaudoti aptariama teise ? atskait?; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

31 Tai, kad apmokestinamieji asmenys ne?vykdy? Direktyvos 2006/112 220 straipsnyje nustatytos s?skait? fakt?r? išrašymo pareigos ir kad d?l to iš esm?s tr?ksta šios direktyvos 226 straipsnio 6–10 punktuose nurodytos privalomos informacijos, negali kliudyti pagrindiniam šios direktyvos principui, kuris pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? yra tai, kad PVM sistemoje mokest? sumoka tik galutinis vartotojas (2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimo *Tulic? ir Plavo?in*, C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Be to, net jei per mokestin? patikrinim? atitinkamo nacionalinio mokes?i? administratoriaus atliekamais patikrinimais siekiama atkurti situacij?, kuri b?t? egzistavusi nesant pažeidimo ir a *fortiori* suk?iavimo, ir nors šis administratorius, pasinaudodamas skirtingais metodais, stengiasi atkurti nusl?ptus sandorius ir pajamas, vis d?lto reikia nurodyti, kad šie metodai n?ra visiškai patikimi ir jais remiantis išlieka tam tikra neišvengiama netikrumo marža; iš ties? jais siekiama

gauti labiausiai tikėtina ir kiek įmanoma patikimiausi mokesčių rezultatų, remiantis per mokesčių patikrinimą gautais materialiniais duomenimis.

33 Šiomis aplinkybomis Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsniuose apibrėžta apmokestinamoji vertė, t. y. apmokestinamojo asmens realiai gautos atlygio subjektyvi vertė, kuri neįtrauktas PVM, kai atitinkamas nacionalinis mokesčių administratorius į iš naujo nustatė *a posteriori*, nes sąskaitoje faktūroje nenurodytas PVM arba tai, kad nėra sąskaitos faktūros, nevertinant, ar šie trūkumai yra sukėlimo rezultatas, turi būti suprantama atsižvelgiant į šį neišvengiamą netikrumo maržą.

34 Vadinasi, kai mokesčių administratorius atkuria, kaip pagrindinėje byloje, vykdydamas kontrolę dėl tiesioginio mokesčių, turėjusių būti situaciją, apmokestinamąjį PVM asmenį nuo mokesčių administratorių nusiųptas sandorio rezultatas, nors pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnį dėl jo turėjo būti išrašyta sąskaita faktūra, kurioje turėjo būti nurodyti šios direktyvos 226 straipsnyje tvirtinti duomenys ir kuri turėjo būti deklaruota šiam administratoriui, turi apimti PVM už minėtą sandorą.

35 Vis dėlto būtų priešingai, jeigu nagrinėjamoje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad atlikus šio sprendimo 30 punkte nurodytą patikrinimą pagal nacionalinę teisę galimas PVM patikslinimas (šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulic ir Plavo*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 37 punktą).

36 Bet koks kitoks aiškinimas pažeistų PVM neutralumo principą ir jo dalis tekstą šiam apmokestinamajam asmeniui, nors pagal šio sprendimo 28 ir 31 punktuose primintą jurisprudenciją PVM turi mokėti tik galutinis vartotojas.

37 Tokia išvada taip pat neatitinka jurisprudencijos, suformuotos 2016 m. liepos 28 d. Sprendime *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 2016 m. spalio 5 d. Sprendime *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendime *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), nes, kaip savo išvados 33 punkte pažymėjo generalinis advokatas, Teisingumo Teismas nėra priėmęs sprendimo dėl klausimo, ar įtraukti PVM į sukėlimo atveju mokesčių administratoriaus nustatytas pajamas, kai dėl nuspėtų sandorių, iš kurių atsirado šios PVM apmokestinamos pajamos, turėjo būti išrašytos sąskaitos faktūros ir deklaruotas PVM.

38 Reikia pridurti, kad PVM neutralumo principo laikymasis nedraudžia valstybės narų pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį nustatyti sankciją, kuriomis siekiama kovoti su sukėlimu mokesčių srityje, ir apskritai nedaro jokios minėtų valstybių pareigai pagal SESV 325 straipsnio 1 ir 2 dalis kovoti su neteisėta veikla, kenkiančia Sąjungos finansiniams interesams, veiksmingomis ir atgrasančiomis priemonėmis ir prieš Europos Sąjungos finansiniams interesams kenkiantį sukėlimą imtis tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukėlimą (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *M.A.S. ir M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 30 punktą). Už sukėlimą, kaip antai nagrinjamą pagrindinėje byloje, turi būti baudžiama btent tokiomis sankcijomis, o ne nustatant apmokestinamąją vertę, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsnius.

39 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir pateiktą klausimą reikia atsakyti: Direktyva 2006/112, ypač jos 73 ir 78 straipsniai, siejami su PVM neutralumo principu, turi būti aiškinami taip, kad, kai PVM apmokestinamieji asmenys sukūriami nenurodę sandorio buvimo mokesčių administratoriui, taip pat iš šio sandorio gautą pajamų tiesioginiams mokesčiams deklaracijoje ir neišrašę skaitos faktų, per tokios deklaracijos patikrinimą mokesčių administratoriaus iš naujo nustatytos pervestos ir gautos sumos už nagrinjamą sandorį turi būti laikomos kaina, kurią jau trauktas PVM, bent jau tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę apmokestinamieji asmenys negali vėl gauti aptariamo PVM ir jo atskaityti, nepaisant sukūrimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, ypač jos 73 ir 78 straipsniai, siejami su pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo principu, turi būti aiškinami taip, kad, kai PVM apmokestinamieji asmenys sukūriami nenurodę sandorio buvimo mokesčių administratoriui, taip pat iš šio sandorio gautą pajamų tiesioginiams mokesčiams deklaracijoje ir neišrašę skaitos faktų, per tokios deklaracijos patikrinimą mokesčių administratoriaus iš naujo nustatytos pervestos ir gautos sumos už nagrinjamą sandorį turi būti laikomos kaina, kurią jau trauktas PVM, bent jau tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę apmokestinamieji asmenys negali vėl gauti aptariamo PVM ir jo atskaityti, nepaisant sukūrimo.

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.