

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

GEHARD HOGAN IŠVADA,

pateikta 2021 m. kovo 4 d.(1)

Byla C-521/19

CB

prieš

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(*Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija)
pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Administracinis ekonominis skundas dėl mokesčių nepriemokos ir gyventojų pajamų mokesčių grindžiamų sankcijų taikymo – Pridėtinės vertės mokesčių apmokestinami sandoriai, dėl kurių nebuvo išrašytos sąskaitos faktūros – Apmokestinamoji vertė – Įtraukimas į šalį suderintų kainų“

I. Pavadas

1. Kokių priemonių turi imtis mokesčių administratorius (ir ar jis jų turi imtis), nustatęs, kad tam tikri apmokestinamieji asmenys (t. y. sandorio šalis, kuri nėra galutinis vartotojas) apgaule nusiųp sandorų? Be to, ar turi būti laikoma, kad norint išsiaiškinti, kaip reikėtų elgtis tokiomis aplinkybėmis, pakanka vadovautis ankstesniame 2013 m. lapkričio 7 d. Teisingumo Teismo sprendime *Tulic ir Plavo in* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722) išdėstytais argumentais? Šie ir kiti klausimai keliami šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą, pateiktame nagrinėjant fizinio asmens CB ir *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (Galisijos regiono ekonominis administracinis teismas, Ispanija) ginčą *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija).

2. Vis dėlto prieš pradėdant nagrinėti faktines aplinkybes pirmiausia reikia nurodyti svarbų teisinį pagrindą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 25, 26 ir 39 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„25) Apmokestinamoji vertė turėtų būti suderinta taip, kad būtų galima palyginti PVM taikymo apmokestinamiesiems sandoriams rezultatus visose valstybėse narėse.

26) Siekiant išvengti mokestinių pajamų netekimo, kai mokestiną naudą tikslu pasinaudojama susijusiais asmenimis, konkrečiomis aplinkybėmis valstybės narės turėtų būti sudaryta galimybė įsikišti sprendžiant klausimus dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės nustatymo ir prekių įsigijimo Bendrijos viduje, susijusio su tokia tiekimo ir gavimo kategorija.

<...>

(39) Turėtų būti suderintos PVM atskaitų reglamentuojančios taisyklės atsižvelgiant į tai, kad jos daro įtaką faktiškai surenkamoms sumoms. Atskaitoma procentinė dalis turėtų būti apskaičiuojama panašia tvarka visose valstybėse narėse.“

4. Direktyvos 2006/112 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Šia direktyva nustatoma bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema.

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

Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių 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. Direktyvos 2006/112 VII antraštinėje dalyje „Apmokestinamoji vertė“ esančiame 72 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo vyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.

Kai negalima nustatyti palyginamo prekių tiekimo ar prekių teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai:

1) prekių atveju – suma, nemažesnė už tą prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, arba, nesant įsigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina;

2) paslaugų atveju – suma, nemažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.“

6. Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje tvirtinta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, 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 šiais sandoriais kaina susijusias subsidijas.“

7. Direktyvos 2006/112 74 straipsnyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo naudoja ar perleidžia jo veiklai skirtą turto dalį sudarančias prekes, ar kai tos prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėjėjui, kai nutraukiama šio asmens apmokestinamoji ekonominė veikla, kaip nurodyta 16 ir 18 straipsniuose, šių prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, panaudojimo, realizavimo metu ar tuo metu, kai prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėjėjui, nustatyta savikaina.“

8. Direktyvos 2006/112 77 straipsnyje tvirtinta:

„Kai apmokestinamasis asmuo paslaugas teikia savo verslo tikslais, kaip nurodyta 27 straipsnyje, apmokestinamoji vertė yra suteiktos paslaugos atviros rinkos kaina.“

9. Direktyvos 2006/112 78 straipsnyje nustatyta:

„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 siųsiantis asmuo.

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

10. Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje tvirtinta:

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

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

B. Ispanijos teisė

11. 1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 37/1992)(3) (toliau – įstatymas Nr. 37/1992) 78 straipsnio „Apmokestinamoji vertė. Bendroji taisyklė“ 1 dalyje nustatyta:

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

12. Įstatymo Nr. 37/1992 88 straipsnyje „Mokesčio perkėlimas“ tvirtinta:

„1. Apmokestinamieji asmenys mokesčio sumą turi visiškai perkelti tam asmeniui, kuriam yra skirtas apmokestinamasis sandoris, ir šis privalo ją 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 mokesčio ir kurių gavėjai yra viešieji subjektai, laikoma, kad apmokestinamieji asmenys, formuluodami savo

ekonominius pasiūlymus, nors jie ir būtų žodiniai, o juos traukiant pridėtins vertės mokestį, kuris prireikus turi būti perkeltas kaip savarankiška dalis mokėjimui pateiktuose dokumentuose, dėl perkeltos mokesčio nepadidinant bendros sutarties sumos.

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

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

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

5. Asmuo, kuriam skirtas pridėtins vertės mokesčiu apmokestinamas sandoris, šio perkeltos mokesčio neprivalo sumokėti prieš prievolės į mokėti atsiradimo momentą.

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

13. Įstatymo Nr. 37/1992 89 straipsnyje „Perkeltą mokesčio sumą ištaisymas“ tvirtinta:

„1. Apmokestinamieji asmenys privalo ištaisyti perkeltą mokesčio sumą, kai jos dydis buvo nustatytas klaidingai arba kai susidaro aplinkybės, dėl kurių, remiantis šio įstatymo 80 straipsnio nuostatomis, reikia pakeisti apmokestinamąją vertę.

Taisymas turi būti atliekamas tuo metu, kai pastebimos klaidingo sumą 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 atitinkamu atveju – kai susidarė minėtame 80 straipsnyje nurodytos aplinkybės.

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

3. Neatsižvelgiant į ankstesnį dalių nuostatas, perkeltą mokesčio sumą 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 vykduojantys asmenys, išskyrus teisės aktais nustatytus mokesčių tarifų padidinimo atvejus, kada ištaisymas gali būti atliekamas tik mokesčių, kurių sigalioja nauji mokesčio tarifai, ir kitų mokesčių;

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

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

14. Pareiškėjas pagrindinėje byloje CB yra savarankiškai dirbantis asmuo, vykduojantis meno agento veiklą, kuri iš esmės apmokestinama PVM. Vykdydamas šią veiklą jis teikė paslaugas žmonių grupei *Lito* – tam pačiam asmeniui priklausančių žmonių, atsakingų už Galisijos religinių ir

kaim? šven?i? infrastrukt?ros ir jose koncertuojan?i? orkestr? valdym?, grupei. Konkreti kalbant, CB susisiekdavo su šven?i? komitetais (neformaliomis gyventoj? grup?mis, atsakingomis už šven?i? organizavim?) ir ?moni? grup?s *Lito* vardu der?davosi d?l orkestr? pasirodymo.

15. Šiomis aplinkyb?mis šven?i? komitet? mok?jimais ?moni? grupei *Lito* paprastai buvo atliekami grynaisiais pinigais be s?skaitos fakt?ros ir j? ne?traukiant ? apskait?. Jie nebuvo ?traukiami ? pelno mokes?io ir PVM deklaracijas. CB gaudavo 10 % nuo ?moni? grup?s *Lito* pajam? grynaisiais pinigais ir ši? sum? nedeklaruodavo. CB nevykd? apskaitos ir neved? oficialaus registro, neišrašydavo ir negaudavo s?skait? fakt?r?, tod?l neteik? PVM deklaracij?.

16. 2014 m. liepos 14 d. atlik?s mokes?i? patikrinim? mokes?i? administratorius konstatavo, kad ? sumas, kurias CB gavo kaip atlyg? už savo, kaip tarpininko, veikl? ?moni? grup?je *Lito*, b?tent 64 414,90 EUR 2010 m., 67 565,40 EUR 2011 m. ir 60 692,50 EUR 2012 m., nebuvo ?trauktas PVM. Taigi, jo nuomone, PVM ir pajam? mokestis tur?jo b?ti apskai?iuotas atsižvelgiant ? vis? CB, kaip apmokestinamojo asmens, gaut? sum?.

17. Pareišk?jas apskund? mokes?i? administratoriaus sprendim?, bet 2018 m. geguž?s 10 d. jo skundas buvo atmestas.

18. CB apskund? š? sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Jis tvirtino, kad pajamoms priskirt? sum? *a posteriori* apmokestinimas PVM prieštarauja, be kita ko, 2013 m. lapkri?io 7 d. Teisingumo Teismo sprendimui *Tulic? ir Plavo?in* (C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722), pagal kur?, jeigu mokes?i? administratorius nustato sandorius, iš esm?s apmokestinamus PVM, kurie nebuvo deklaruoti ir d?l j? nebuvo išrašytos s?skaitos fakt?ros, turi b?ti laikoma, kad PVM yra ?skai?iuotas ? t? sandori? šali? sutart? kain?. Taigi, CB mano: kadangi pagal Ispanijos teis? jis negali susigr?žinti PVM, kurio negal?jo perkelti d?l savo elgesio, vertinamo kaip mokes?i? teis?s pažeidimas, turi b?ti laikoma, kad PVM yra ?skai?iuotas ? jo suteikt? paslaug? kain?.

19. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad siekdamas išspr?sti pagrindin?je byloje nagrin?jam? gin?? jis turi nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta, kad tais atvejais, kai ekonomin?s veiklos vykdytojai savo noru veikdami kartu sudaro sandorius, pagal kuriuos atsiskaitoma grynaisiais pinigais ir d?l kuri? neišrašomos s?skaitos fakt?ros bei nedeklaruojamas PVM, turi b?ti laikoma, kad ? tokias sumok?tas sumas ?skai?iuotas PVM, yra suderinami su Direktyva 2006/112.

20. Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas) sustabd? bylos nagrin?jim? ir pateik? Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 73 ir 78 straipsniai, atsižvelgiant ? neutralumo, draudimo sl?pti mokes?ius, piktnaudžiauti teis?mis ir neteis?tai iškraipyti konkurencij? principus, turi b?ti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalin?s teis?s aktai ir juos aiškinanti jurisprudencija, pagal kuriuos tais atvejais, kai mokes?i? administratorius nustato nusl?ptus prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamus sandorius, d?l kuri? neišrašyta s?skaita fakt?ra, turi b?ti laikoma, kad ? šali? sutart? ši? sandori? kain? jau ?skai?iuotas prid?tin?s vert?s mokestis?

Ar todėl sukviavimo atvejais, kai sandoris buvo nuslėptas nuo mokesčių administratoriaus, siekiant tinkamai apskaičiuoti mokesčius ir skirti tinkamą sankciją, gali būti laikoma, kad, kaip galėtų būti suprantama atsižvelgiant į 2016 m. liepos 28 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą *Astone* (C-332/15), 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Marinova* (C-576/15) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), šis sumokėtas ir gautas sumas pridėtinas vertės mokestis nėra įskaičiuotas?“

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos

21. Pirmiausia, turi būti pažymėta, kad nacionalinis teismas savo klausimą formuluoja remdamasis prielaida, kad nacionalinėje teisėje yra numatyta tai, ką teigia esant pareiškėjas, t. y. kad kai mokesčių administratorius nustato paslėptą sandorį, kuris apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu ir dėl kurio neišrašyta sąskaita faktūra, turi būti laikoma, jog PVM įtrauktas į šalies sutartį kainą. Vis dėlto reikia prisiminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją⁽⁴⁾, direktyva negali būti nustatytos pareigos asmeniui ir todėl ji negali būti remiamasi prieš jį.⁽⁵⁾ Todėl siūlau performuluoti klausimą: ar Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsniai, siejami su neutralumo, draudimo slėpti mokesčius, piktnaudžiauti teisėmis ir neteisėtai iškraipyti konkurenciją principais, gali būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai ir juos aiškinanti jurisprudencija, pagal kuriuos tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato nuslėptus pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamus sandorius, dėl kurių neišrašyta sąskaita faktūra, turi būti laikoma, kad į šalies sutartį šie sandoriai kainą neįskaičiuotas PVM.

1. Bendros PVM sistemos apibūdinimas

22. Pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje sako „apmokestinamoji vertė“ apibrėžta kaip už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą faktiškai gautas atlygis. Pagal Direktyvos 2006/112 78 straipsnį ši apmokestinamoji vertė apima atsitiktines išlaidas, mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM. Tuomet ši apibrėžtis taikoma kiekviename prekybos grandinės etape, siekiant apskaičiuoti tiekėjui priklausantį ir pirkėjo mokėtiną PVM. Vis dėlto, nors taip PVM apskaičiuojamas kiekviename prekybos grandinės etape, jis galiausiai tenka ne tarpiniams pirkėjams, o tik galutiniam vartotojui⁽⁶⁾. Iš tiesų mokėjimo dalimis principo nereikia painioti su klausimu, kam tenka mokesčio našta.

23. Pagal šią principą, užuot vieną kartą apmokestinus pardavimą galutiniams vartotojams, PVM renkamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape. Taigi, pagal šį mokėjimo dalimis principą PVM renkamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už jo tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas mokamai kainai, todėl neatsižvelgiama į anksčiau sudarytą sandorį skaičių. Tačiau nereikia pamiršti, kad tiekėjas tik renka mokestį, kuris vėliau pervedamas atitinkamai valstybei narei. Būtent pirkėjas sumoka PVM.

24. Vis dėlto, kadangi PVM turi būti taikomas neutraliai, pirkėjas gali atskaityti PVM, kurį jis turėjo sumokėti nuo prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo apskaičiuotos kainos, jeigu ketina panaudoti atitinkamą prekę arba paslaugą apmokestinamajai veiklai⁽⁷⁾. Siekiant apriboti bendros PVM sistemos poveikį apmokestinamųjų asmenų pinigų srautams, bendroje PVM sistemoje nustatyta, kad kiekvienas pirkėjas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, privalo sumokėti atitinkamai valstybei narei PVM, kuris jam bus sumokėtas už jo paties vykdytus PVM apmokestinamus pardavimo sandorius, ir atskaitytino PVM, kurį jis sumokėjo vykdydamas šiuo mokesčiu apmokestinamą veiklą, skirtumą⁽⁸⁾.

25. Kitame etape pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, daro tą patį, ir tai taisyti iki

galutinio etapo, kai prekė arba paslauga parduodama neapmokestinamajam asmeniui arba apmokestinamajam asmeniui, bet veiklai, kurią vykdančioms neatsiranda teisės atsikaiti. Darytina išvada, kad visas surinktas PVM priklauso ne nuo gamybos grandinės etapo skaičiaus, o nuo galutinės pardavimo kainos. Vis dėlto, kadangi PVM deklaraciją nepateikimas tarpiniuose grandinės etapuose prieštarauja šiems mechanizms, toks nepateikimas laikomas neteisėtu(9).

2. Dėl priemonių, kurių valstybės narės turi imtis bendros PVM sistemos pažeidimo atveju

26. Priemonės, kurių turi imtis valstybės narės, kai asmenys pažeidžia Sąjungos teisę, gali būti skirstomos į dvi kategorijas, t. y. į sankcijas ir restitucines priemones(10). Sankcijos yra baudžiamojo ir atgrasomojo pobūdžio. Restitucinių priemonių tikslas – atkurti padėtį, kuri būtų buvusi, jeigu nebūtų pažeidimo, ir jos dažniausiai taikomos kaip žalos atlyginimas arba restitucija.

27. Dėl priemonių, kuriomis siekiama ištaisyti neteisėtos veikos pasekmes apmokestinimo srityje, Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, Sprendime *Fontana*, pažymėjo, kad tokios veikos kvalifikavimas kaip sukčiavimo reiškia, kad nustačiusios neteisėtą sandorį valstybės narės privalo imtis priemonių, būtinų siekiant „atkurti padėtį, kuri būtų egzistavusi nesant [mokesčių slėpimo]“(11). Dėl sankcijų Teisingumo Teismas Sprendime *Menci* konstatavo, kad „pagal SESV 325 straipsnį valstybės narės privalo kovoti su neteisėta veikla, keliančia grėsmę Europos Sąjungos finansiniams interesams, atgrasomosiomis ir veiksmingomis priemonėmis ir, konkrečiai kalbant, jas pareigoja imtis tų pačių priemonių kovojant su sukčiavimu, kuris kelia grėsmę Sąjungos finansiniams interesams, kaip ir priemonės, kurių jos imasi kovodamos su sukčiavimu, keliančiu grėsmę jai pačios interesams“(12).

28. Nors Teisingumo Teismas tik labai retai mini šį skirtumą mokesčių srityje, jis vis tiek svarbus. Pirma, nors abu pareigojimai taikyti taisomąsias priemones ir skirti sankcijas kyla iš Sąjungos teisės viršenybės(13) ir yra valstybių narių pareigos užtikrinti visišką Direktyvos 2006/112 veiksmingumą pasekmę(14), jas taikančios valstybei narei suteikiama nevienoda diskrecija. Iš tiesų, kiek tai susiję su pareiga ištaisyti padėtį, kadangi tai yra pareiga pasiekti tam tikrą rezultatą, valstybės narės privalo imtis priemonių, būtinų bent jau padėti, kuri turėtų egzistuoti, atkurti(15), o dėl pareigos atgrasyti nuo bet kokio kito PVM taisyklių pažeidimo Direktyvoje 2006/112 nenurodyta, kokio pobūdžio sankcijos turi būti taikomos, todėl valstybės narės turi konkrečiai nustatyti taikytinas sankcijas, kurios, kaip jau minėta, turi būti veiksmingos, atgrasomos ir proporcingos(16). Antra, valstybės narės privalo nustatyti, kad pirmosios priemonės taikomos be kaltės, o sankcijas mokesčių mokėtojams jos turi taikyti tik jeigu šie elgėsi bent jau aplaidžiai(17).

29. Šiomis aplinkybėmis, mano nuomone, šioje byloje nereikia pamiršti, kad nagrinėjama problema turi būti laikoma nesusijusia su klausimu, ar suinteresuotiesiems asmenims reikia skirti sankcijų už bendro PVM mechanizmo taisyklių pažeidimą. Iš tiesų Teisingumo Teismo nagrinėjami klausimai susiję su priemonėmis, kurios turi būti taikomos atsižvelgiant į sėvoką „apmokestinamoji vertė“, siekiant atkurti padėtį, kuri būtų buvusi, jeigu nebūtų buvęs sukčiavimo. Todėl šiuos klausimus išnagrinėsiu tiesiogiai, nesigilindamas į klausimą dėl sankcijų, kurios galėtų būti taikomos siekiant nubauti ir atgrasyti mokesčių mokėtojus, nevykdžiusius savo mokesčių pareigų, nustatytą PVM sistemoje(18).

3. Dėl sėvokos „apmokestinamoji vertė“

30. Direktyvos 2006/112 25 konstatuojamojoje dalyje aiškiai nurodyta, kad vienas iš jos tikslų – taip suderinti sėvoką „apmokestinamoji vertė“, kad būtų galima palyginti PVM taikymo apmokestinamiesiems sandoriams rezultatus visose valstybėse narėse. Taigi, ši sėvoka turi būti laikoma savarankiška Sąjungos teisės sėvoka, kuri visoje Europos Sąjungoje turi būti aiškinama

vienodai(19).

31. Vis dėlto Sprendime *Tulic? ir Plavo?in*, kaip ir šioje byloje, aptariamam atveju iš esmės kalbama ne apie pačią srovą „apmokestinamoji vertė“, o apie priemones, kurių reikia imtis šiai apmokestinamajai vertei, t. y. kainai neatskaidžius mokesčių, atkurti. Šioje byloje aptariamam atveju už suteiktas paslaugas sumokėta kaina žinoma, tačiau kadangi lieka neaišku, ar PVM buvo gautas ir nepervestas, taigi, ar ši kaina įskaičiuotas PVM, manytina, kad ši apmokestinamoji vertė vis tiek reikia atkurti.

B. Dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo ir pareiškėjo nurodytos Teisingumo Teismo jurisprudencijos svarbos

1. Sprendimai „Astone“, „Dobre“ ir „Marinova“

32. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismas klausia, ar, atsižvelgiant į tris sprendimus, būtent sprendimus *Astone*(20), *Dobre*(21) ir *Marinova*(22), galima daryti išvadą, kad įvykdant nuslėptą sandorį sumokėtas ir gautas sumas įskaičiuotas nesumokėtas PVM, todėl iš esmės mokesčių, kaip nurodo šis teismas, paslaugų teikėjas turėtų pervesti, turi būti apskaičiuotas atsižvelgiant į mažesnę už taip nustatytą apyvartą apmokestinamąją vertę.

33. Vis dėlto nė viename iš trijų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytų sprendimų nėra klausimų *tiesiogiai* neatsakyta. Iš tiesų sprendimai *Astone* ir *Dobre* susiję su teise į atskaitą, o ne su apmokestinamosios vertės, kuri atsižvelgiant prireikus būtų apskaičiuotas mokėtinas PVM, nustatymu. Sprendime *Mava Marinova* Teisingumo Teismas tikrai nusprendė, kad „[Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies a punktą, 9 straipsnio 1 dalį, 14 straipsnio 1 dalį, 73 ir 273 straipsnius ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia tokių nacionalinės teisės nuostatų <...> pagal kurias <...> mokesčių administratorius gali <...> nustatyti šią prekių pardavimų apmokestinamąją vertę pagal administratoriaus turimus faktinius rodymus, taikydamas šioje direktyvoje nenumatytas taisykles“ (23). Vis dėlto pažymėtina, kad tame sprendime aptartu atveju mokesčių administratorius nesužinojo vykdant nuslėptus sandorius pirkėjo faktiškai sumokėtos kainos. Taigi, Teisingumo Teismas neturėjo pareikšti nuomonės dėl to, ar, jeigu ši kaina būtų žinoma, turėtų būti laikoma, kad į ją įskaičiuotas PVM.

2. Sprendimas „Tulic? ir Plavo?in“

34. Pareiškėjas remiasi Sprendimu *Tulic? ir Plavo?in*(24), susijusiu su dviem fizinių asmenimis, sudariusiais daug žemės sklypų ir kito nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutarčių, dėl kurių nebuvo apskaičiuotas PVM(25). Vėliau mokesčių administratorius konstatavo, kad šie fizinių asmenų vykdyta veikla turėjo ekonominės veiklos ypatybių, todėl šie sandoriai iš tiesų buvo apmokestinami PVM. Mokesčių administratorius jiems išsiuntė pranešimus apie mokesčių dydį, juose pareikalavo sumokėti PVM, kurio apmokestinamoji vertė buvo sutarties šalims sutarta kaina kartu su dėsiningais. Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas abiejose nagrinjamose bylose iš esmės klausė, ar Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai šalys turto kainą nustatė be nuorodos į PVM, o to turto tiekėjas buvo apmokestinamasis asmuo, sutarta kaina turėjo būti laikoma kaina, kuri įskaičiuotas PVM, ar kaina be PVM, prie kurios turėjo būti pridėtas šis mokesčių.

35. Šiose sujungtose bylose Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2020/112 73 ir 78 straipsniai aiškinantini taip, kad kai šalys nustato turto kainą be nuorodos į pridėtinės vertės mokestį, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti už apmokestinamąjį sandorį mokėtiną pridėtinės vertės mokestį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš pirkėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima PVM.

36. Vis dėlto šiuos argumentus reikia išnagrinėti išsamiau ir galbūt net papildomai patikslinti. Jeigu kol kas paliktume nuošaly to sprendimo punktus, kuriuose tik pakartoti tam tikri pagrindiniai PVM principai, būtų galima teigti, kad Teisingumo Teismas savo išvadas grindė tik dviem argumentais: pirmasis nurodytas 34–35 punktuose, o antrasis – 36 punkte.

37. Pagal pirmąjį argumentą laikytina, kad saskaityje faktoroje nurodytoje kainoje yra įtrauktas PVM; taigi tiekėjui tenkanti PVM našta yra kuo mažesnė remiantis principu, jog PVM našta turi tekti vien galutiniam vartotojui.

38. Remiantis antruoju argumentu, pagal kurį, jeigu mokesčių administratorius turėtų pripažinti, kad PVM nebuvo įtrauktas į apskaituotą kainą, taip būtų pažeista „taisyklė“, pagal kurią mokesčių administratorius neturi gauti didesnės PVM sumos, nei gavo apmokestinamasis asmuo.

39. Nors Teisingumo Teismo vartojami žodžiai „suma, [kurią] gavo apmokestinamasis asmuo“ yra dviprasmiški, nes jie gali būti suprantami kaip reiškiantys už prekes arba paslaugas sumokėtą sumą (atlygą) arba pirkėjo sumokėtą PVM, manau, kad sėkmingai „suma“ reikia suprasti kaip aiškiai susijusi su apskaituotu PVM(26). Todėl nurodytą taisyklę reikia suprasti taip: mokesčių administratorius negali iš atitinkamo prekės tiekėjo gauti daugiau PVM nei tas, kurį šis teisingai apskaitavo ir nurodė pirkėjui išrašytoje saskaityje faktoroje. Taigi, šis argumentas panašus į Teisingumo Teismo nurodytą pirmąjį argumentą, grindžiamą mokesčių neutralumo principu, kuris šiomis aplinkybėmis suprantamas „vertikaliu požiūriu“(27). Iš tiesų abiem atvejais siekiama pasakyti, kad PVM našta neturi tekti ekonominės veiklos vykdytojams.

40. Šiuo klausimu šis sprendimas galėtų kelti sumaištį, jeigu, kaip galėtų atrodyti dėl to, kad nėra aiškiai nurodytos bylos aplinkybės, jis turėtų būti taikomas visais atvejais, kai sandoriai neatitinka PVM taisyklės. Taip būtų ir tuomet, kai, kaip šioje byloje aptariamame atveju, du apmokestinamieji asmenys susitartę nuslėpti tarpusavyje sudaromus sandorius nuo mokesčių institucijų. Vis dėlto tokiu atveju logiška teigti: kadangi nuslėptas sandorį, jie neatsižvelgė į PVM. Kadangi jie abu žino, kad sandoris nebus apmokestintas PVM, taigi, pirkėjas negalės atskaityti PVM nuo sumokėtos kainos, logiška, kad, pirkėjo požiūriu, ši kaina atitinka išlaidas, kurių jis priešingu atveju būtų patyręs, be PVM, kurį jis iš esmės būtų sumokėjęs iš anksto, o tiekėjo požiūriu, ji atitinka atlygą, kurį šis būtų gavęs, be PVM, kuris įprastu atveju būtų apskaituotas(28). Iš tiesų, kai du apmokestinamieji asmenys susitaria nuslėpti vykdamą apmokestinamąjį veiklą tarpusavyje sudarytą sandorį, paprastai jie siekia tiesiog išvengti pajamų mokesčio, o ne paties PVM, nes būtų dėl neutralumo principo PVM jiems iš esmės yra neutralus. Jie nedeklaruoja PVM vien tam, kad išvengtų oficialaus sandorio formavimo valstybės biudžeto pajamų (įskaitant pajamų mokestį) surinkimo tikslais.

41. Kitaip yra tuo atveju, kai pirkėjas nežino, kad tiekėjas PVM neperves. Iš tiesų tokiu atveju pirkėjas iš esmės yra pasirengęs sumokėti kainą, atitinkančią tą, kurią jis būtų sumokėjęs už panašią prekę arba paslaugą, su PVM, nes pirkėjas yra arba galutinis vartotojas – tokiu atveju jis tikisi sumokėti PVM, arba apmokestinamasis asmuo – taigi, sumokėjęs PVM vėliau galės jį atskaityti(29).

42. Vis dėlto pažymiu, kad net ir tokiu atveju pagal ekonominę logiką tam tikromis aplinkybėmis į sumokėtą kainą negali būti įskaituotas PVM. Iš tiesų prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas gali

nuspręsti nepervesti PVM bųtent todėl, kad sumažinti pardavimo kainę, nesumažindamas savo pelno, ir taip greitai parduoti didelę prekę arba paslaugę kiek (dažniausiai prieš pradingdamas).

43. Mano nuomone, yra dar vienas atvejis, kai nebųtinai taikomas poųiris, kurio laikomasi Sprendime *Tulic ir Plavo in* – taip yra, kai mokesi administratorius tiesiog neturi informacijos apie sumokėtą kainę. Atsižvelgiant į šiai kainai atkurti naudojamą metodą, visų pirma kai atliekamas palyginimas, laikoma, kad arba PVM yra ųtrauktas ų atkurtą kainę, arba ne. Viskas priklauso nuo to, kaip atliekamas palyginimas(30).

44. Visa tai rodo, kad, kalbant apie priemones, kurių reikia imtis siekiant atkurti padėtį, turėjusi susiklostyti, jeigu nebųtų buvę paųeidimo, nėra vieno metodo, kuris galėtų bųti taikomas visais atvejais(31). Konkrečiai kalbant, poųiris, kurio Teisingumo Teismas laikosi Sprendime *Tulic ir Plavo in*, yra pagręstas tik jeigu sandoris sudarytas su pirkėjais, kurie, kaip galima pagręstai tikėtis, nežinojo, kad sandoris buvo apmokestinamas PVM. Iš tiesų tik tokiu atveju galima pagręstai manyti, kad sumokęta kaina bųtų buvusi tokia pati, kokia bųtų buvusi sumokęta, jeigu toks sandoris bųtų apmokestintas PVM.

45. Taigi, mano nuomone, poųirų, kurio laikomasi Sprendime *Tulic ir Plavo in*, reikia suprasti taip, kad jis taikytinas tik tuo atveju arba bent jau grindžiamas prezumpcija, kuri mokesi administratorius gali nuginęyti, jeigu paaiškęja, pavyzdžiui, kad sumokęta kaina buvo panašesnę ų kainę be mokesio, nustatytę ų panašias prekes arba paslaugas(32).

3. *Dėl poųirio, taikytino nustatant priemones, kurių reikia imtis*

46. Gali kilti pagunda eiti dar toliau ir laikytis poųirio, kad, kai apmokestinamieji asmenys (t. y. sandorio šalis, kurios nėra galutinis vartotojas) apgaule nuslepia sandorę, PVM mokęti nereikia. Iš tiesų ekonominiu poųiriu vertinant visų prekybos grandinę iš neutralumo principu grindžiamo argumento logiškai išplauktę, kad tam tikromis aplinkybomis visiškai nebųtina mokęti PVM tam tikrai valstybei narei, kad bųtų atkurta tokia padėtis, kokia turęjo bųti(33).

47. Konkrečiai kalbant, iš tiesų, kai sandorę sudaro du apmokestinamieji asmenys, kaip šioje byloje aptariamame atveju (Sprendime *Tulic ir Plavo in* nenurodyta, ar pirkėjai buvo PVM apmokestinami asmenys), ir jis tinkamai ųvykdomas, pirkęjas sumoka PVM prekę tiekėjui arba paslaugę teikėjui, o šis jį perveda atitinkamai valstybei narei. Vis dėlto pirkęjas taip pat atskaitytę tę PVM iš mokesio, kuris jam bųtų sumokętas, jeigu jis pats ųvykdytę pardavimo sandorę (arba jam bųtų gręžinta PVM permoka)(34). Taigi, kaip jau paaiškinta, galiausiai valstybęs naręs surinktas PVM bus lygus PVM, sumokętam paskutinio sandorio, t. y. sandorio, sudaryto su pirkęju, kuris neketina prekę arba paslaugę naudoti savo apmokestinamajai veiklai, etape(35). Štai kodęli (remiantis jurisprudencija) PVM, kuris yra netiesioginis vartojimo mokestis, galiausiai tenka tik vartotojui(36).

48. Šiomis aplinkybomis, kai valstybę narę reikalauja, kad PVM sumokętę tiekęjas, kuris *a priori* jo neųtraukę ų pardavimo kainę, todėl pirkęjas jo vęliau neatskaitę, pažymętina, kad pirmiausia pirkęjas galėtų surinkti daugiau PVM nei tuo atveju, jeigu nebųtų sukęliaujama. Antra, toks reikalavimas neišvengiamai sumažinti tiekęjo pelnę, jeigu jis šio mokesio negalėtų perkelti pirkėjui – tai, ko gero, prieštarauja šios išvados 38 punkte minętam neutralumo principui(37).

49. Tiesa, Sprendime *Tulic ir Plavo in* Teisingumo Teismas pripaųino, kad priemonių, kurių reikia imtis padęčiai ištaisyti, klausimas gali skirtis atsižvelgiant į tai, ar tiekęjas turi teisę iš pirkęjo susigręžinti mokesi administratoriaus reikalaujamę PVM, bųtent siekiant ųtikrinti šę neutralumę. Vis dėlto tokia galimybę problemos neišsprendžia – veikiau dėl jos problema gali bųti perkelta pirkėjui, kuris galbųt veikę sęžiningai. Iš tiesų pirkęjas galęjo pagręstai nežinoti, kad, pavyzdžiui, tiekęjas neųtraukę PVM ų kainę arba ųtraukę, bet nepervedę. Taigi, pirkęjas galęjo

sumokėti kainą, tapti tai, kuri būtų sumokėjus, jeigu sandoris *ab initio* būtų buvęs apmokestinamas PVM, ir taip pasinaudoti teise į išrašytoje saskaitoje fakturoje nurodytos PVM sumos atskaitą, kai tiekėjas ketina prašyti grąžinti PVM, kurio reikalauja mokesčio institucijos(38).

50. Žinoma, savo ruožtu būtų galima teigti, kad tokiu atveju pirkėjui turėtų būti leista antrą kartą atskaityti tam tikru būdu sumokėtą PVM, kad jis šiam pirkėjui liktų neutralus. Vis dėlto tuomet nukentėtų valstybės narės, nes pirkėjo atskaityta suma viršytų pervestą PVM(39). Manau, kad nei pirkėjai, nei valstybės narės (taigi, netiesiogiai – mokesčio mokėtojai) neturėtų nukentėti dėl tiekėjo net ir sąžiningai vykdyto pažeidimo pasekmių. Šiuo požiūriu, jeigu turėtų būti laikoma, kad PVM galiausiai sumoka vartotojai, kaip to reikalaujama pagal neutralumo principą, siekiant atkurti padėtį, kuri turėjo susiklostyti, jeigu nebūtų buvęs padaryto pažeidimo, pirmiausia reiktų įvertinti, ar būtina pervesti PVM, atsižvelgiant į gamybos etapą, kuriame buvo padarytas pažeidimas, ir į padaryto pažeidimo pobūdį(40).

51. Nors šis požiūris yra nuoseklus, jeigu vertintume vien ekonominį aspektą, kuris neišvengiamai daugiausia susijęs su visa prekybos grandine ir su visos PVM sistemos teoriniais pagrindais, mano nuomone, reiktų vadovautis sistemos praktine tikrove grindžiamu požiūriu, kai pagrindinis dėmesys sutelkiamas į kiekvienam apmokestinamajam asmeniui tenkančias pareigas.

52. Iš tiesų *teisiniu požiūriu* klausimas, kokią priemonę reikia imtis padėčiai ištaisyti, turi būti sprendžiamas vien atsižvelgiant į atitinkamo asmens nevykdytas pareigas(41). Nebūtina aiškintis, ar vėliau PVM būtų buvęs atskaitytas ir ar valstybės narės galiausiai gautų daugiau PVM, nei būtų gavusios nesant sukčiavimo. Vienintelis svarbus klausimas yra tas, ar, kai nuslepiami sandoriai, su šiais sandoriais susijęs mokestis turi būti apskaituotas remiantis prielaida, kad PVM buvo trauktas į tiekėjo už šiuos sandorius gautas sumas.

53. Iš esmės, kadangi kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi laikytis PVM taisyklių, jeigu sandoriai nebuvo apmokestinami PVM, situacijos atkūrimas reiškia, kad asmuo privalo pervesti atitinkamą PVM sumą. Šiuo požiūriu pareigos ištaisyti padėtį slypi siekiant ne neutralizuoti padaryto pažeidimo pasekmes, o veikiau tiesiog pareigoti apmokestinamąjį asmenį laikytis teisės aktų PVM srityje, nepaisant jokių argumentų, susijusių su mokesčio deklaravimu arba konkurenciniu neutralumu.

54. Nors šis klausimas niekada nebuvo aiškiai iškeltas Teisingumo Teisme, jeigu būtų laikomasi požiūrio, kad priemonės, kurią reikia imtis tam tikrai padėčiai atkurti, turi būti vertinamos atsižvelgiant į sukčiavimo poveikį visoje prekybos grandinėje, tai būtų gana radikalus prieštaravimas esamai jurisprudencijai. Iš tiesų, net jeigu pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją atsižvelgimas į ekonominį ir komercinį realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti(42), man atrodo, kad Teisingumo Teismas visada netiesiogiai laikosi požiūrio, bent jau kiek tai susiję su šio mokesčio mokėjimu, kad priemonės, kurią reikia imtis siekiant atkurti padėtį, turi būti nustatytos atsižvelgiant į kiekvieną konkretų apmokestinamąjį asmenį, taigi, į kiekvieną etapą prekybos grandinėje(43).

55. Vis dėlto ši požiūrio į taikytinas priemones, t. y. pirma, ekonominio ir bendro požiūrio, ir, antra, kiekvieno apmokestinamojo asmens individualia padėtimi grindžiamo teisinio požiūrio, priešprieša dėl pirmą nurodytą priežastį rodo, kad požiūrio, kurio laikomasi Sprendime *Tulic ir Plavo*, negalima pateisinti vien remiantis neutralumo principu. Iš tiesų, jeigu būtų manoma, kad priemonės, kurią reikia imtis, turi būti vertinamos kiekvieno apmokestinamojo asmens lygmeniu, nesiekiant nustatyti, ar sukčiavimas apskritai turėjo tokios PVM pajamoms, priimti sprendimai nebūtina būtų ekonomiškai neutralūs.

56. Tai ypač akivaizdu, kalbant apie tame sprendime numatytą skirstymą, atsižvelgiant į tai, ar pagal nacionalinę teisę tiekėjas gali susigrąžinti iš pirkėjo PVM, kurio reikalauja mokesčio

administratorius, nes sunku suprasti, kaip, remiantis tuo, kad tiek?jas gali susigr?žinti iš pirk?jo PVM, kurio reikalauja mokes?i? administratorius, galima atmesti tikimyb?, kad tiek?jas gavo PVM, bet jo neperved?, tod?l jis buvo ?skai?iuotas ? kain?, bet nepervestas. Atrodo sunku pateisinti išeit?, pagr?st? vien mokes?i? neutralumo principu, nes Teisingumo Teismas nesiek? nustatyti, koki? pasekmi? kils pirk?jui, kuris galb?t veik? s?žiningai, d?l to, kad tiek?jas tur?s teis? susigr?žinti iš pirk?jo mokes?i? administratoriaus reikalaujam? PVM(44).

57. Mano nuomone, vienintelis b?das visiškai laikytis neutralumo principo, kaip jis suprantamas Teisingumo Teismo sprendime *Tulic? ir Plavo?in*, b?t? *reikalauti*, kad valstyb?s nar?s nustatyt?, pirma, kad tiek?jas gali susigr?žinti PVM, kurio reikalauja mokes?i? administratorius, iš pirk?jo, bet tik jeigu atsižvelgiant ? bylos aplinkybes galima pagr?stai daryti išvad?, kad šis mokestis nebuvo ?skai?iuotas ? kain?, ir, antra, kad, jeigu pirk?jas gal?jo pagr?stai nežinoti apie suk?iavim?, jis gali atskaityti jau atskaityto PVM, apskai?iuoto atsižvelgiant ? sumok?t? kain?, ir v?liau pareikalauto PVM *skirtum?*. Vis d?lto kadangi šioje byloje šis klausimas tiesiogiai nekyla, toliau jo nagrin?ti neb?tina.

58. Galima daryti išvad?, kad suk?iavimo byloje konkre?iais atvejais tinkamiausia yra ?vertinti, ar akivaizdu, kad ? sumok?t? kain? nebuvo ?skai?iuotas PVM, nes ?kio subjektams neb?t? jokios prasm?s ? j? atsižvelgti. Šiuo klausimu poži?r?, kurio laikomasi Sprendime *Tulic? ir Plavo?in*, reikia suprasti taip, kad jis grindžiamas prielaida, jog pirk?jas nežinojo apie tiek?jo darom? pažeidim?.

59. Taigi, Teisingumo Teismo sprendime *Tulic? ir Plavo?in* išd?styti argumentus reikia suprasti taip, kad jie susij? tik su tais atvejais, kai pirk?jas neturi priežas?i? ?tartti, jog tiek?jas neketina pervesti PVM, ir kad pagal juos tokiu atveju taikoma prezumpcija, siekiant supaprastinti mokes?i? administratoriui tenkan?i? užduot?(45). Vis d?lto turi b?ti laikoma, kad tokia prezumpcija yra nugrin?ijama, t. y. jeigu galima pateikti ?rodym? (kuriuose nurodomos aptariamos prek?s arba paslaugos ?prastos kainos), kad ? kain? nebuvo ?skai?iuotas PVM, prezumpcija, kad ? šali? suderint? kain? buvo ?skai?iuotas PVM, turi b?ti atmesta.

60. Atsižvelgiant ? tai, kad, kaip paaiškinta anks?iau, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog šalys susitar? nusl?pti savo sandorius, Sprendime *Tulic? ir Plavo?in* nustatyta prezumpcija neturi b?ti taikoma. Šiomis aplinkyb?mis veikiau reikia preziumuoti, kad ? sumok?t? kain? PVM nebuvo ?skai?iuotas, nebent, pavyzdžiui, šalys ?rodyt?, kad ši kaina panaši ? t?, kuri b?t? sumok?ta, jeigu sandoris b?t? apmokestintas PVM. Jeigu tokiu atveju CB gali ?rodyti, kad jo už paslaugas gautas bendras atlygis iš esm?s atitinka toki? paslaug? atitinkam? rinkos kain? (su PVM), kuri buvo taikoma tuo metu, mokes?i? administratorius tur?t? daryti prielaid?, kad ? ši? sum? tikrai ?skai?iuotas PVM.

V. Išvada

61. Šiomis aplinkyb?mis si?lau ? *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) pateikt? klausim? atsakyti taip, kad pagal Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsnius, siejamus su neutralumo, draudimo sl?pti mokes?ius, piktnaudžiauti teis?mis ir neteis?tai iškraipyti konkurencij? principais, nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias tokiais atvejais, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje (b?tent, kai du apmokestinamieji asmenys nuslepia sandor?, sudaryt? vykdant veikl?, kai gali b?ti taikoma atskaita), mok?tinas PVM apskai?iuojamas remiantis prielaida, kad jis nebuvo ?skai?iuotas ? sumok?t? kain?. Vis d?lto šiomis aplinkyb?mis nacionalin?s teis?s aktuose taip pat turi b?ti nustatyta, kad mokes?i? mok?tojas gali užgin?yti ši? prielaid?, remdamasis priešingais ?rodymais – sumok?tos kainos ir panaši? prek? arba paslaug? vyraujan?i? kain? (su PVM) palyginimu.

- 1 Originalo kalba: angl?.
- 2 OL L 347, 2006, p. 1; klaid? i?taisymai OL L 335, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26.
- 3 BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247.
- 4 Žr., be kita ko, 1986 m. vasario 26 d. Sprendimo *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 48 punktas); 1987 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Traen ir kt.* (372/85-374/85, EU:C:1987:222, 24-26 punktai), 1994 m. liepos 14 d. Sprendimo *Faccini Dori* (C?91/92, EU:C:1994:292, 20-23 punktai); 2004 m. sausio 7 d. Sprendimo *Wells* (C?201/02, EU:C:2004:12, 56 punktas); 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Accardo ir kt.* (C?227/09, EU:C:2010:624, 45 punktas); 2012 m. sausio 24 d. Sprendimo *Dominguez* (C?282/10, EU:C:2012:33, 37 punktas) ir 2015 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ryanair* (C?30/14, EU:C:2015:10, 30 punktas).
- 5 Teisingumo Teismas primin?, kad draudimo piktnaudžiauti teis?mis principas, kaip antai taikomas PVM srityje ir kylantis iš jurisprudencijos 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C?255/02, EU:C:2006:121), n?ra ?tvirtintas direktyvoje, bet yra bendrasis teis?s principas. Šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.* (C?251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas). Vis d?lto ši byla n?ra susijusi su piktnaudžiovimu, kuris turi konkre?i? reikšm? S?jungos teis?je (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74 punkt?), bet kaip turi b?ti nustatyta apmokestinamoji vert?, kai atskleistas suk?iavimas. Visgi primintina, kad atsižvelgdami ? nacionalin?je teis?s ?tvirtintus aiškinimo metodus, nacionaliniai teismai privalo išnagrin?ti, ar teis?s aktai gali b?ti aiškinami skirtingai siekiant pasiekti direktyvos tikslus. Šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendim? *Pfeiffer ir kt.* (C?397/01–C?403/01, EU:C:2004:584, 108-118 punktai).
- 6 Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2006 m. spalio 3 d. Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 28 punktas).
- 7 Išskyrus atvejus, kai nurodyta kitaip arba kai, kalbant apie galutin? vartotoj?, šioje išvadoje daromos nuorodos ? ekonomin?s veiklos vykdytojus turi b?ti suprantamos kaip nuorodos ? apmokestinamuosius asmenis.
- 8 Žr. Direktyvos 2006/112 168 ir 179 straipsnius.
- 9 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 5 d. Sprendim? *Maya Marinova* (C?576/15, EU:C:2016:740, 39 punktas).
- 10 Pavyzdžiui, Europos žmogaus teisi? teismas (EŽTT), siekdamas išaiškinti Europos žmogaus teisi? konvencijos (EŽTK) 6 straipsnyje vartojam? s?vok? „kaltinamas nusikaltimo padarymu“ ir EŽTK 7 straipsnyje vartojam? s?vok? „bausm?“, atskyr? mokestines priemones, kuriomis siekiama nubausti mokes?i? mok?tojus, nuo priemoni?, kuriomis siekiama ištaisyti j? neteis?t? veik? pasekmes viešiesiems finansams. Žr., be kita ko, 1994 m. vasario 24 d. EŽTT sprendim? *Bendenoun prieš Pranc?zij?* (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, 47 punktas).
- 11 Žr. 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Fontana* (C?648/16, EU:C:2018:932, 33 ir 34 punktai).
- 12 Šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 20 d. Sprendim? *Menci* (C?524/15, EU:C:2018:197, 19 punktas).
- 13 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? valstyb?s nar?s turi numatyti veiksmingas, proporcingas ir atgrasomas sankcijas už bet kok? S?jungos teis?s pažeidim?, net jeigu atitinkamame S?jungos akte tai n?ra aiškiai nurodyta. Žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendim? *von Colson ir Kamann*

(14/83, EU:C:1984:153, 28 punktas) ir 1989 m. rugsėjo 21 d. Sprendimų *Komisija / Graikija* (68/88, EU:C:1989:339, 24 punktas). Šiuo klausimu dėl bendros PVM sistemos žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimų *M. A. S. ir M. B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 34 ir 35 punktai).

14 Žinoma, Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nustatyta, kad valstybės „gali“ imtis tam tikrų priemonių, todėl jis turi būti suprantamas kaip suteikiantis valstybėms narėms galiojimus numatyti tam tikras papildomas priemones. Vis dėlto valstybių narių pareiga imtis veiksmų prieš sukėlavimų mokesčius kyla iš SESV 310 straipsnio 6 dalies ir 325 straipsnio, taip pat apskritai iš valstybių narių pareigos užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą. Šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimų *M. A. S. ir M. B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 30 punktas) ir dėl valstybių pareigos užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą PVM srityje – 2016 m. liepos 5 d. Sprendimų *Ognyanov* (C-614/14, EU:C:2016:514, 34 punktas).

15 Žr. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimų *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 33 ir 34 punktai).

16 Šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimų *M. A. S. ir M. B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 33 punktas) arba 2018 m. kovo 20 d. Sprendimų *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197, 20 punktas).

17 Šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendimų *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 47 punktas) ir 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimų *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ir 42 punktai).

18 Mano nuomone, taip buvo padaryta ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Tulic ir Plavočin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722), kurį aptarsiu toliau.

19 Žinoma, Direktyvos 2006/112 74–82 straipsniuose nustatytos tam tikros jos 73 straipsnyje pateiktos sąvokos „apmokestinamoji vertė“ apibrėžties išimtys, be kita ko, pagal šios direktyvos 26 konstatuojamąją dalį, siekiant išvengti mokesčių pajamų netekimo, kai pasinaudojama susijusiais asmenimis. Vis dėlto šios išimtys vienodai taikomos sandoriams, kuriems jos skirtos: jomis siekiama ne suteikti valstybėms narėms su tuo susijusių diskrecijų, o pateikti alternatyvias apibrėžtis esant tam tikroms ypatingoms situacijoms, kai nėra mokama jokia kaina arba kai sumokėta kaina gali nevisiškai atitikti ekonominę tikrovę. Sąvokos „apmokestinamoji vertė“ suderinto pobūdžio nepaneigia ir Direktyvos 2006/112 273 straipsnis, kuriame nustatyta, kad „valstybės narės gali nustatyti kitas *prievoles*, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukėlavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdymus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų“ (išskirta mano). Iš tiesų iš šios nuostatos teksto išplaukia, kad ja valstybėms narėms leidžiama tik nustatyti papildomas prievoles. Vis dėlto, mano nuomone, pagal ją valstybėms narėms neleidžiama nukrypti nuo galiojančių taisyklių, susijusių su apmokestinamąja verte. Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 273 straipsnio kontekstą, akivaizdu, kad 273 straipsnyje paminėtos „kitos prievolės“ susijusios su XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolių“ nurodytomis prievolėmis.

20 2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 2018 m. kovo 7 d. Sprendimas *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 2016 m. spalio 5 d. Sprendimas *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Šio sprendimo 50 punktas.

24 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in* (C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, toliau – Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in*).

25 Ši aplinkyb? buvo pamin?ta abiejuose prašymuose priimti prejudicin? sprendim?.

26 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 1997 m. liepos 3 d. Sprendim? *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas) ir 2012 m. balandžio 26 d. Sprendim? *Balkan and Sea Properties ir Provadinvest* (C?621/10 ir C?129/11, EU:C:2012:248, 44 punktas), kuriais Teisingumo Teismas remiasi Sprendime *Tulic? ir Plavo?in*. Sprendimo *Tulic? ir Plavo?in* versijoje angl? kalba pavartoti žodžiai „the amount paid by the taxable person“, rumun? kalba – „superioar? celei primite de persoana impozabil?“ ir pranc?z? kalba – „que l’assujetti a perçu“ (tai veikiausiai reiškia „sumok?ta apmokestinamajam asmeniui“).

27 S?voka „neutralumo principas“, kiek tai susij? su PVM, iš ties? gali reikšti ir nediskriminavimo PVM srityje principo taikym?. Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 48 punktas).

28 Jeigu tiek?jas n?ra ?registruotas kaip PVM mok?tojas ir pirk?jas nesiek? atskaityti PVM, logiška teigti, kad šis prekes pirk? už kain? be taikytino PVM, kuri? b?t? sumok?j?s, jeigu sandoris b?t? apmokestintas tuo mokes?iu, nes galima daryti prielaid?, kad pirk?jas žinojo, jog tokiu atveju b?t? gal?j?s atskaityti sumok?t? mokes?. Štai kod?l profesionali? subjekt? verslo praktikoje komerciniuose pasi?lymuose kainos dažnai nurodomos be mokes?i?, nes pirk?j? domina b?tent ši kaina.

29 Vis d?lto nereikia pamiršti, jog tam, kad pirk?jas išsaugot? teis? ? atskait? suk?iavimo atveju, jis bent jau turi nesielti aplaidžiai. Iš ties? Teisingumo Teismas yra ne kart? nusprend?s, kad suk?iaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis S?jungos teis?s normomis. Tod?l nacionaliniai teismai ir teismin?s institucijos turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei, atsižvelgiant ? objektyvius ?rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi suk?iaujant arba piktnaudžiaujant. Žr., pavyzdžiui, 2019 m. spalio 16 d. Sprendim? *Glencore Agriculture Hungary* (C?189/18, EU:C:2019:861, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Jeigu taip yra tuo atveju, kai suk?iauja pats apmokestinamasis asmuo, taip yra ir tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba tur?jo žinoti, kad ?sigydamas preki? jis dalyvavo su suk?iavimu PVM srityje susijusiame sandoryje. Žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében ir Dávid* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 46 punktas). D?l apdairumo, kurio reikalaujama iš mokes?i? mok?tojo, norin?io pasinaudoti teise ? atskait?, Teisingumo Teismas mano, kad mokes?i? mok?tojas turi imtis vis? priemoni?, kuri? gali b?ti pagr?stai reikalaujama, kad ?sitikint?, jog sudaromas sandoris jo ne?traukia ? suk?iavim? mokes?iais. Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendim? *Paper Consult* (C?101/16, EU:C:2017:775, 52 punktas). Be to, jeigu kyla ?tarimas, kad yra pažeidim? ar suk?iaujama, apdairaus ?kio subjekto pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali b?ti reikalaujama pasidom?ti kitu ?kio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimum?. Šiuo klausimu žr. 2012 m. birželio 21 d. Sprendim? *Mahagében ir Dávid* (C?80/11 ir C?142/11, EU:C:2012:373, 60 punktas).

30 B?tent taip suprantu poži?r?, kurio Teisingumo Teismas laik?si Sprendime *Fontana*, kur iš esm?s konstatavo, kad tuo atveju, kai nesilaikoma deklaravimo pareig?, galima kaip apmokestinam?ja verte remtis ?mon?s apyvarta, apskai?iuota ekstrapoliacijos metodu pagal ministro dekretu patvirtintus sektoriaus tyrimus, nesivadovaujant poži?riu, kuriuo grindžiamas Sprendimas *Tulic? ir Plavo?in*. Žr. 2018 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Fontana* (C?648/16, EU:C:2018:932, 36 punktas).

31 Pagal analogij?, kiek tai susij? su nustatymo priemon?mis, kuri? Europos institucija, kurios sprendimas buvo panaikintas, turi imtis tam, kad gr?žint? pareišk?j? ? pad?t?, kur jis tur?jo b?ti, jeigu neb?t? buv? pažeidimo, pažymiu, kad tam b?tina išsamiai išnagrin?ti situacij?. Žr. 1971 m. kovo 31 d. Sprendim? *Komisija / Taryba* (22/70, EU:C:1971:32, 60 punktas), 1979 m. kovo 6 d. Sprendim? *Simmmenthal / Komisija* (92/78, EU:C:1979:53, 32 punktas), 1987 m. vasario 17 d. Sprendim? *Samara / Komisija* (21/86, EU:C:1987:88, 7 punktas) ir dar aiškesn? 2002 m. balandžio 23 d. Bendrojo Teismo sprendim? *Campolargo / Komisija* (T?372/00, EU:T:2002:103, 109 punktas.)

32 Šiuo klausimu pažymiu, kad rinkos kaina yra pa?ioje Direktyvoje 2006/112 numatytas kain? anomalij? ištaisymo metodas. Iš ties? Direktyvos 2006/112 80 straipsnyje, kuris yra toje pa?ioje antraštin?je dalyje kaip 73 ir 78 straipsniai, nustatyta, kad, jeigu šalys yra susijusios, tod?l sumok?ta kaina gali neatspind?ti tikrosios sandorio ekonomin?s vert?s, valstyb?s nar?s gali vietoj sumok?tos kainos atsižvelgti ? atviros rinkos kain?. Žr. Direktyvos 2006/112 26 konstatuojam?j? dal? ir 77 straipsn?.

33 Tiesa, 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult* (C?835/18, EU:C:2020:520) 28 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad „kai s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo laiku pašalina bet koki? mokestini? pajam? praradimo rizik?, PVM neutralumo principas reikalauja, kad s?skaitoje fakt?roje nepagr?stai nurodyt? mokest? galima b?t? koreguoti“. Vis d?lto nemanau, kad kalb?damas apie mokestini? pajam? praradim? Teisingumo Teismas iš tikr?j? siek? bendrai išnagrin?ti visas PVM taisykli? pažeidimo pasekmes.

34 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tokius sandorius vykdan?io apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM taip pat negali tur?ti ?takos aplinkyb?, jog tiekim? grandin?je, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar v?lesnis, nei jo ?vykdytasis, yra suk?iavimas PVM. Žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel ir Recolta Recycling* (C?439/04 ir C?440/04, EU:C:2006:446, 45 punktas).

35 Kaip pavyzd? ?sivaizduokime ?prast? prek?s komercinio tiekimo grandin?, sudaryt? iš trijų tarpinink?, kuri? kiekvienas uždirba 10 EUR peln?. Tarkime, kad kiekvienas sandoris apmokestinamas 20 % PVM. Taigi, pirm? kart? ta prek? bus parduota už 12,00 EUR (su PVM) – tai reiškia, kad bus surinkta ir valstybei narei pervesta 2,00 EUR PVM suma. Antr? kart? prek? bus perparduota už 24,00 EUR (su PVM), bus surinktas 4,00 EUR dydžio PVM, ta?iau bus pervestas tik 2,00 EUR mokestis, nes sumok?tas 2,00 EUR pirkimo PVM atskaitomas. Kai ji bus parduota tre?i? kart? galutiniam vartotojui už 36,00 EUR (su PVM), bus surinktas 6,00 EUR mokestis, bet bus pervestas tik 2,00 EUR PVM (iš surinkt? 6,00 EUR at?mus sumok?t? 4,00 EUR pirkimo PVM). Galiausiai bendra surinkto mokes?io suma sieks 6,00 EUR – lygiai tiek pat, kiek b?t? surinkta, jeigu pirmasis mokes?i? mok?tojas prek? tiesiogiai parduot? galutiniam vartotojui už 36,00 EUR (?skaitant PVM).

36 Žr., pavyzdžiui, 2006 m. spalio 3 d. Sprendim? *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 28 punktas).

37 Šiuo požiūriu jeigu tam tikros PVM sumos nereikia mokėti tam, kad būtų atstatyti viešieji finansai, bet kokia tokia prievolė turi būti laikoma sankcija, o ne priemone situacijai atkurti.

38 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją mokesčių administratorius negali atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą įsigyjant prekes, kurios jam buvo pateiktos, motyvuodamas tuo, kad sėskait faktūra, susijusi su šiais įsigijimais, negalima laikyti patikimomis. Žr. 2020 m. rugsėjo 3 d. Nutartį *Vikingo Fvállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, 66 punktas).

39 Kadangi PVM būtų pervestas tik vieną kartą, nors jis būtų atskaitytas du kartus.

40 Vertinant šiuo visiškai ekonominiu požiūriu, aplinkybės, kad vykdant pareigą ištaisyti padėtį tam tikrais atvejais gali nereikėti pervesti PVM, tikrai nepaneigia tai, kad PVM sistema grindžiama mokėjimo dalimis principu. Iš tiesų, kaip jau paaiškinta, šio principo įgyvendinimo mechanizmas neturi įtakos šio mokesčio deklaravimui ir juo veikiau siekiama kitų tikslų. Pirmiausia juo siekiama sumažinti mokestinį pajamų praradimo riziką tarpininko nemokumo atveju. Antra, tokios sistemos tikslas – pateikti mokesčių administratoriui apmokestinamojo asmens apyvartos ir jo tarpinio vartojimo apžvalgą, kuri leidžia šiai informacijai susieti su kitų mokesčių deklaracijomis. Vis dėlto, jeigu jau būtų perpardavimas asmenims, kurie iš tiesų yra galutiniai vartotojai, jis jau apmokestintas PVM, todėl valstybė narė jau yra gavusi visą mokėtiną PVM, kaip šioje byloje aptariamam atveju, tad minėtas pirmasis tikslas netenka reikšmės, kiek tai susiję su taikytinomis padėties atkūrimo priemonėmis. Bet kuriuo atveju šiuo požiūriu jis visiškai nepraranda reikšmės, kalbant apie sankcijas, kurios turi būti taikomos asmenims, neteisėtai nuslūpusiems tam tikrus sandorius, nes sankcijomis turėtų būti siekiama atgrasyti kitus asmenis nuo tokių pat veikų. Dėl antrojo tikslo pažymėtina: kadangi nėra tiesiogiai susijęs su pačiu PVM principu, jis iš esmės gali būti svarbus tik nustatant taikytiną sankciją.

41 Pagal tokį teisinį požiūrį skirtumas tarp priemonių, kuriomis siekiama atkurti padėtį, ir priemonių, sudarančių sankciją, priklauso ne nuo to, ar priemone siekiama ne vien atlyginti atitinkamos valstybės narės patirtą žalą; jis priklauso tik nuo nagrinėjamos priemonės tikslo kovoti su PVM nuslūpimu: sankciją sudaro administratoriaus reikalavimas atitinkamam asmeniui už PVM taisyklių pažeidimą šalia mokėtino PVM sumokėjimo, nepaisant to, ar šiuo mokėjimu siekiama daugiau nei vien atlyginti patirtą žalą.

42 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, 43 punktas) arba 2020 m. birželio 11 d. Sprendimą *Vodafone Portugal* (C-43/19, EU:C:2020:465, 40 punktas).

43 Iš tiesų, nors atrodo, kad PVM srityje Teisingumo Teismas atsižvelgia į apmokestinamųjų asmenų elgesio ekonomines pasekmes, iš jurisprudencijos šioje srityje bendrai matyti, kad jis vis dar teikia didelę reikšmę atitinkamos nuostatos, kuri buvo pažeista, laikymuisi, siekiant atkurti padėtį. Žr., pavyzdžiui, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740, 48 punktas), kuriame Teisingumo Teismas kalba apie „visas individualias aplinkybes“.

44 Šis skirtumas dar sunkiau suprasti todėl, kad, kaip jau paaiškinta, valstybių narių pareiga imtis priemonių, būtų padėčiai atkurti, kyla iš tų pačių valstybių pareigos užtikrinti visišką Direktyvos 2006/112 veikimą, todėl jos negalima paneigti remiantis valstybių narių nacionaline teise. Šiuo klausimu pažymėtina, kad kai kuriuose sprendimuose Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad valstybės narės negali prieštarauti tam, kad pardavėjas pakoreguotų išrašytas sėskaitas faktūras (kurios yra komercinio sandorio, o ne nustatytos kainos sumokėjimo, įrodymas), jeigu yra pašalinta bet kokia mokestinė pajamų praradimo rizika. Žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Terracult*

(C-835/18, EU:C:2020:520, 28 punktas). Šiomis aplinkybėmis, kadangi Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši pareiga turi būti vertinta atsižvelgiant į teisinio saugumo principą, jis iš esmės turėjo numatyti, kokių atvejų pagal šį principą valstybės narės privalo nesuteikti pardavėjams teisės perkelti mokesčio pirkėjams. Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2016 m. birželio 9 d. Sprendimą *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2016:417, 53 ir 54 punktai).

45 Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2006/112 5 konstatuojamąjį dalį.