



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. liepos 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Mokestinis patikrinimas – Paslaugų teikimas vykdant 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 įtraukimas į iš naujo nustatytą mokesčio bazę“

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 pirmininkė A. Prechal, teisėjai N. Wahl (pranešėjas), F. Biltgen, L. S. Rossi ir J. Passer,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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*,

* Proceso kalba: ispanų.

– 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 dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 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 principą 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 sandorį 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 mažmeninę prekybą.“

- 5 Minėtos direktyvos 73 straipsnis suformuluotas taip:

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

6 Tos pačios direktyvos 78 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

- a) mokesčius, maitus 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 atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

7 Direktyvos 2006/112 178 straipsnis suformuluotas taip:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

- a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

8 Pagal šios direktyvos 193 straipsnį PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus minėtos direktyvos 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai mokesťį moka kitas asmuo.

9 Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats ar įsigyjantis asmuo arba – jo vardu ir jo naudai – trečioji šalis išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

- 1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>

- 5) kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo atliko išankstinį mokėjimą į jo sąskaitą nepasibaigus paslaugų teikimui.“

10 Šios direktyvos 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

- 6) tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;
- 7) data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos-faktūros išrašymo datos;

- 8) apmokestinamoji vertė pagal kiekvieną tarifą ar kiekvienu neapmokestinimo atveju, vieneto kaina be PVM ir įvairios nuolaidos, jei jos neįskaičiuotos į vieneto kainą;
- 9) taikomas PVM tarifas;
- 10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

- 11) Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

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 mokesčio įstatymas 37/1992) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 78 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

- 13) Įstatymo 37/1992 88 straipsnyje „Mokesčio perkėlimas“ įtvirtinta:

„1. Apmokestinamieji asmenys mokesčio sumą 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 jų 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, į juos įtraukė [PVM], 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 numatytų sąlygų ir reikalavimų. Šiuo tikslu perkeliama suma nurodoma atskirai nuo apmokestinamosios vertės, įskaitant 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 į perkėlimą netenkama, kai praeina vieni metai nuo prievolės mokėti mokesťį atsiradimo momento.

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

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

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

„1. Apmokestinamieji asmenys privalo ištaisyti perkeltą mokesčio sumą, kai jų 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 klaidingos 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 mokesį 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 ankstesnių dalių nuostatas, perkeltų 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 vykdytys asmenys, išskyrus teisės aktų nustatytus mokesčių tarifų padidinimo atvejus, kada ištaisymas gali būti atliekamas tą mėnesį, kurį įsigalioja nauji mokesčio tarifai, ir kitą mėnesį;

2) kai mokesčių administratorius pagal atitinkamus patikrinimus nustato, kad mokėtinos ir neperkeltos mokesčių sumos yra didesnės nei apmokestinamojo asmens deklaruotos, ir objektyviais duomenimis įrodyta, 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, vykdytys PVM apmokestinamą meno agento veiklą. Jis teikė paslaugas grupei Lito – įmonių grupei, kuriai pavesta rūpintis infrastruktūra ir orkestrais per Galisijos (Ispanija) šventųjų globėjų ir kaimų 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 mokestinės padėties patikrinimo mokesčių administratorius nusprendė, kad į sumas, kurias jis gavo kaip atlygį už tarpininkavimo 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 skundu ginčijo 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 aplinkybėmis CB teigia, kad PVM taikymas *a posteriori* sumoms, kurias mokesčių administratorius nustatė kaip pajamas, prieštarauja *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) ir Teisingumo Teismo jurisprudencijai, pagal kurią, kai šis administratorius nustato sandorius, iš esmės apmokestinamus PVM, kurie nebuvo deklaruoti ir dėl kurių nebuvo išrašytos sąskaitos faktūros, PVM turi būti laikomas įtrauktu į šių sandorių šalių sutartą kainą.
- 21 Taigi, CB mano: kadangi pagal Ispanijos teisę jis negali susigrąžinti PVM, kurio negalėjo perkelti dėl savo elgesio, vertinamo kaip mokesčių teisės pažeidimas, turi būti laikoma, kad PVM yra įskaičiuotas į jo suteiktų paslaugų kainą.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad siekdamas išspręsti ginčą pagrindinėje byloje jis turi nustatyti, ar Įstatymas 37/1992, kaip jį aiškina *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas), atitinka Sąjungos teisę tiek, kiek jame numatyta, kad, kai ūkio subjektai savanoriškai ir suderintai sudaro sandorius, už kuriuos atliekami mokėjimai grynaisiais be sąskaitos faktūros ir be PVM deklaracijos, tokie mokėjimai turi būti laikomi apimančiais PVM.
- 23 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 2006/112] 73 ir 78 straipsniai, atsižvelgiant į neutralumo, draudimo slėpti mokesčius, piktnaudžiauti teisėmis ir neteisėtai iškraipyti konkurenciją principus, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai ir juos aiškinanti jurisprudencija, pagal kuriuos tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato nedeklaruotus [PVM] apmokestinamus sandorius, dėl kurių neišrašyta sąskaita faktūra, turi būti laikoma, kad į šalių sutartą šių sandorių kainą jau įskaičiuotas [PVM]?”

Ar todėl sukčiavimo atvejais, kai sandoris buvo nuslėptas nuo mokesčių administratoriaus, siekiant tinkamai apskaičiuoti mokesčius ir skirti tinkamą sankciją, gali būti laikoma, kad, kaip galėtų būti supranta atsižvelgiant į 2016 m. liepos 28 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), į sumokėtas ir gautas sumas PVM nėra įskaičiuotas?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo iš esmės siekia sužinoti, kaip, be kita ko, atsižvelgiant į neutralumo principą, reikia aiškinti Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsnius, susijusius su sandorio tarp apmokestinamųjų PVM asmenų apmokestinamosios vertės nustatymu, kai jie sukčiaudami nenurodė sandorio buvimo mokesčių administratoriui, neišrašė sąskaitos faktūros ir nenurodė iš šio sandorio gautų pajamų tiesioginių mokesčių deklaracijoje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokiais aplinkybėmis turi būti laikoma, kad į sumokėtas arba gautas sumas yra įskaičiuotas PVM.
- 25 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, nors kova su galimu sukčiavimu, mokesčių 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 šių tikslų apmokestinamųjų asmenų sandorio apmokestinamosios vertės nustatymas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 73 ir 78 straipsnius, nepatenka tarp valstybės narių turimų priemonių, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 273 straipsnį, ta prasme, kad šios valstybės sukčiavimo atveju galėtų skirtingai aiškinti šias nuostatas, palyginti su jų aiškinimu, jei nebūtų apmokestinamųjų asmenų elgesio, kuriuo sukčiaujama.
- 26 Kaip savo išvados 29 punkte pažymėjo generalinis advokatas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas turi būti laikomas nesusijusiu su klausimu, ar suinteresuotiesiems asmenimis reikia skirti sankciją už bendro PVM mechanizmo taisyklių pažeidimą.
- 27 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, neatsižvelgdamas į valstybių narių nustatytas sankcijas, skirtas nubausti už neteisėtą veiklą mokesčių srityje ir ypač sukčiavimą, pats nustatė, kad apmokestinamieji asmenys, kurie nesilaikė Direktyvos 2006/112 pagrindinių taisyklių, ypač sąskaitų faktūrų išrašymo srityje, savo elgesio pasekmes patirtų negalėdami atskaityti PVM, įskaitant atvejus, kai atlikus mokesčių patikrinimą sandoriai, dėl kurių nebuvo išrašyta sąskaita faktūra, yra atgaline data apmokestinami PVM.
- 28 Taigi pagal suformuotą jurisprudenciją, nors apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos ir užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM, pagal Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą ši teisė gali būti iš esmės įgyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 21 d. Sprendimo *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, 37, 38, 42 ir 43 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 29 Kaip tai patvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų, t. y. Įstatymo 37/1992 88 straipsnio 2 dalies ir 89 straipsnio 3 dalies 2 punkto, matyti, kad apmokestinamojo asmens negalėjimo atskaityti PVM, kuris taikomas nedeklaruotam sandoriui mokesčių administratoriui ir dėl kurio neišrašyta sąskaita faktūra, pasekmės šiuo atveju tenka pareiškėjui pagrindinėje byloje, nepaisant taikytų ar galimų taikyti mokesčių sankcijų.

- 30 Taigi, kalbant apie sandorių tarp apmokestinamųjų asmenų, t. y. iki etapo, kai galutinis vartotojas sumoka PVM, apmokestinamosios vertės nustatymą, pažymėtina, kad paslaugų teikėjas, šiuo atveju pareiškėjas pagrindinėje byloje, turėjo išrašyti PVM sąskaitą faktūrą paslaugų gavėjui, Lito grupei, ir deklaruoti šį PVM mokesčių administratoriui; taip jam būtų buvęs suteikta teisė į PVM atskaitą už visas prekes ar paslaugas, kurias jis naudojo savo paslaugoms teikti. Vis dėlto dėl pareiškėjo pagrindinėje byloje sukčiavimo Įstatymo 37/1992 89 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatomis užkertamas kelias bet kokiai galimybei patikslinti PVM, taigi, ir pasinaudoti aptariama teise į atskaitą; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 31 Tai, kad apmokestinamieji asmenys neįvykdė Direktyvos 2006/112 220 straipsnyje nustatytos sąskaitų faktūrų išrašymo pareigos ir kad dėl to iš esmės trūksta šios direktyvos 226 straipsnio 6–10 punktuose nurodytos privalomos informacijos, negali kliudyti pagrindiniam šios direktyvos principui, kuris pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją yra tai, kad PVM sistemoje mokesčių sumoka tik galutinis vartotojas (2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Be to, net jei per mokesčių patikrinimą atitinkamo nacionalinio mokesčių administratoriaus atliekamais patikrinimais siekiama atkurti situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant pažeidimo ir *a fortiori* sukčiavimo, ir nors šis administratorius, pasinaudodamas skirtingais metodais, stengiasi atkurti nuslėptus sandorius ir pajamas, vis dėlto reikia nurodyti, kad šie metodai nėra visiškai patikimi ir jais remiantis išlieka tam tikra neišvengiama netikrumo marža; iš tiesų jais siekiama gauti labiausiai tikėtiną ir kiek įmanoma patikimiausią mokesčių rezultatą, remiantis per mokesčių patikrinimą gautais materialiniais įrodymais.
- 33 Šiomis aplinkybėmis Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsniuose apibrėžta apmokestinamoji vertė, t. y. apmokestinamojo asmens realiai gautos atlygio subjektyvi vertė, į kurią neįtrauktas PVM, kai atitinkamas nacionalinis mokesčių administratorius ją iš naujo nustatė *a posteriori*, nes sąskaitoje faktūroje nenurodytas PVM arba tai, kad nėra sąskaitos faktūros, nevertinant, ar šie trūkumai yra sukčiavimo rezultatas, turi būti suprantama atsižvelgiant į šią neišvengiamą netikrumo maržą.
- 34 Vadinasi, kai mokesčių administratorius atkuria, kaip pagrindinėje byloje, vykdydamas kontrolę dėl tiesioginių mokesčių, turėjusių būti situaciją, apmokestinamųjų PVM asmenų nuo mokesčių administratorių nuslėptas sandorio rezultatas, nors pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnį dėl jo turėjo būti išrašyta sąskaita faktūra, kurioje turėjo būti nurodyti šios direktyvos 226 straipsnyje įtvirtinti duomenys ir kuri turėjo būti deklaruota šiam administratoriui, turi apimti PVM už minėtą sandorį.
- 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 *Tulică ir Plavoşin*, 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 tektų 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 sukčiavimo atvejų 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 valstybėms narėms pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį nustatyti sankcijų, kuriomis siekiama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, ir apskritai nedaro įtakos 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 sukčiavimą imtis tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą (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 sukčiavimą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, turi būti baudžiama būtent tokiais sankcijomis, o ne nustatant apmokestinamąją vertę, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 ir 78 straipsnius.
- 39 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į 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 sukčiaudami nenurodė sandorio buvimo mokesčių administratoriui, taip pat iš šio sandorio gautų pajamų tiesioginių mokesčių deklaracijoje ir neišrašė sąskaitos faktūros, per tokios deklaracijos patikrinimą mokesčių administratoriaus iš naujo nustatytos pervestos ir gautos sumos už nagrinėjamą sandorį turi būti laikomos kaina, į kurią jau įtrauktas PVM, bent jau tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę apmokestinamieji asmenys negali vėliau gauti aptariamo PVM ir jo atskaityti, nepaisant sukčiavimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 sukčiaudami nenurodė sandorio buvimo mokesčių administratoriui, taip pat iš šio sandorio gautų pajamų tiesioginių mokesčių deklaracijoje ir neišrašė sąskaitos faktūros, per tokios deklaracijos patikrinimą mokesčių administratoriaus iš naujo nustatytos pervestos ir gautos sumos už nagrinėjamą sandorį turi būti laikomos kaina, į kurią jau įtrauktas PVM, bent jau tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę apmokestinamieji asmenys negali vėliau gauti aptariamo PVM ir jo atskaityti, nepaisant sukčiavimo.

Parašai.