

# Anonimizuota versija

Vertimas

C-521/19 - 1

**Byla C-521/19**

## **Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

### **Gavimo data:**

2019 m. liepos 8 d.

### **Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunal Superior de Justicia de Galicia* (Galisijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija)

### **Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. birželio 19 d.

### **Pareiškėjas:**

CB

### **Atsakovas:**

*Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia* (Galisijos regiono ekonominis administracinis teismas, Ispanija)

---

<...>

[Patvirtinimo tvarka, sprendimo nuorodos, šalys ir atstovai]

## **NUTARTIS**

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO <...> (administracinių bylų kolegija)

<...> [Kolegijos sudėtis]

A KORUNJA, 2019 m. birželio 19 d.

## **FAKTINĖS APLINKYBĖS**

## PIRMA.- GINČAS.

Byla pradėta dėl Galisijos regiono ekonominio administracinio teismo 2018 m. gegužės 10 d. sprendimo, kuriuo buvo atmestas CB pateiktas administracinis skundas dėl fizinių asmenų pajamų mokesčio už 2010 m., 2011 m. ir 2012 m. apskaičiavimo ir sankcijų. (**orig. p. 2**)

Mokesčio apskaičiavimą ir sankcijas lėmė *Inspección de Tributos* (Mokesčių inspekcija) veiksmai, kurių ji ėmėsi 2014 m. liepos 14 d., kad patikrintų CB veiklą pagal IAE (verslo mokesčio) kategoriją Nr. 853 – artistų atrankas vykdančias agentas (kuri yra apmokestinama PVM ir nuo jo nėra atleista).

Jis teikė paslaugas GRUPO LITO: įmonių grupei – neformaliai grupei – <...> [grupės savininko tapatybė], kuri rūpinosi infrastruktūra (palapinėmis, muzikine įranga, transportu...) ir orkestrais (70), koncertuodavusiais Galisijos kaimų šventųjų globėjų (ir kitose) šventėse.

Ryšys buvo toks: CB savo teritorijoje (kuri apėmė kelias savivaldybes) susisiekdavo su COMISIÓN DE FIESTAS (neformalia kaimynų grupe, kuri organizuodavo šventes) ir derėdavosi dėl orkestrų pasirodymo GRUPO LITO vardu. Beveik visais atvejais COMISIÓN DE FIESTAS mokėjimai GRUPO LITO buvo atliekami grynaisiais pinigais be sąskaitų faktūrų ir nebuvo apskaitomi, todėl neatsispyndėjo pelno mokestyje, nei PVM.

CB gaudavo 10 % nuo *Grupo Lito* pajamų: mokėjimai grynaisiais pinigais, kurie nebuvo deklaruojami, o sąskaitos faktūros nebuvo išrašomos.

2012 m. jis tarpininkavo 150 pasirodymų, iš kurių *Grupo Lito* uždirbo 608 427 EUR, ir gavo 60 692,50 EUR pajamų. 2011 m. buvo uždirbta 675 654 [EUR], jo pajamos sudarė 67 565,40 [EUR], o 2010 m. – 644 149 [EUR], o pajamos – 64 414,90 [EUR].

CB netvarkė jokios apskaitos ar oficialaus registro ir neišrašydavo bei negaudavo sąskaitų faktūrų ir todėl neteikė PVM deklaracijų.

Mokesčių administratorius nusprendė, kad į CB gautas sumas: 60 692,50 [EUR], 67 565,40 [EUR] ir 64 414,90 [EUR], nebuvo įtrauktas PVM, todėl pajamų mokesčių reikia apskaičiuoti atsižvelgiant į visą gautą sumą.

ANTRA.– Be kita ko, CB tvirtina, kad sumas, kurios buvo priskirtos pajamoms, AEAT (Valstybinio mokesčių administratoriaus agentūra) apmokestina atitinkamu PVM, taip pažeisdama Ispanijos *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) jurisprudenciją <...> [Aukščiausiojo Teismo sprendimų nuorodos], pagal kurią „1992 m. gruodžio 28 d. *Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 37/1992, toliau – PVMĮ) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d.) 78 straipsnio 1 dalis, skaitoma kartu su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (**orig. p. 3**) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006 m. gruodžio 11 d., p. 1) 73 ir

78 straipsniais bei kartu su šių nuostatų išaiškinimu, kuris pateiktas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Tulică ir Plavoşin*, sujungtos bylos C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, turi būti aiškinama taip, kad kai mokesčių inspekcija nustato nuslėptus sandorius, apmokestinamus minėtu mokesčiu, kuriems neišrašytos sąskaitos faktūros, turi būti laikoma, jog šalių už minėtus sandorius sutarta kaina apima pridėtinės vertės mokestį“.

Todėl CB mano, kad dėl to, jog jis negali reikalauti neperkelto PVM, nes jo veiksmai yra mokestinis pažeidimas (Ispanijos PVM įstatymo 89 straipsnio 3 dalies 2 pastraipa), PVM turi būti laikomas įskaičiuotu į teikiamų paslaugų kainą, o tai turi įtakos fizinių asmenų pajamų mokesčio apmokestinamosios vertės nustatymui, todėl reikia pakeisti administracinius aktus dėl šio mokesčio apskaičiavimo, kad būtų sumažintos veiklos pajamos (taigi ir apmokestinamoji vertė) dydžiu, atitinkančiu PVM sumas, kurios turėjo būti, bet nebuvo perkeltos.

TREČIA.– 2019 m. gegužės 30 d. nutartimi šalims buvo suteikta galimybė pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl AEAT aiškinimo, kuris prieštarauja Aukščiausiojo Teismo doktrinai, suderinamumo su 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 78 straipsnio 1 dalimi, skaitoma kartu su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 73 ir 78 straipsniais, kartu su 2016 m. liepos 28 d. Sprendimu *Astone*, byla C-332/15, ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimu *Marinova*, byla C-576/15, bei 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimu *Van Binsbergen*, C-33/74 (Sąjungos teise negali būti remiamasi sukčiaujant) ir Sprendimu *Emsland-Stärke*, C-110/99 (kuriame draudimas piktnaudžiauti teise laikomas neatsiejamu Europos Sąjungos sistemos principu), tokiais atvejais, kaip šis, kai santykiuose dalyvaujančios šalys savo noru, veikdamos kartu, sudaro slaptus sandorius be sąskaitų faktūrų, grynaisiais pinigais ir nedeklaruodamos PVM, o mokesčių inspekcijai juos nustačius, savo labai teigia, kad mokėjimai turi būti suprantami kaip atlikti su į juos įskaičiuotu PVM.

KETVIRTA.– Pareiškėjas prieštaravo, kad būtų pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, motyvuodamas tuo, kad Aukščiausiojo Teismo 2017 m. rugsėjo 27 d. sprendime Bendrijos teisės aktai yra aiškinami teisingai <...>. (orig. p. 4)

*El letrado del Estado* (valstybės teisinis atstovas), atstovaujančio mokesčių administratoriui, nuomone, prejudicinį klausimą pateikti būtina, nes Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin*, kuriuo remiasi Aukščiausiasis Teismas, netaikytinas sukčiavimo atvejams, ir, pagrįsdamas savo prašymą, mini šiuos Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus: 2016 m. spalio 5 d. Sprendimą *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49 punktas; 2016 m. liepos 8 d. Sprendimą *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 58 punktas; ir 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, sujungtos bylos C-131/13, C-163/13 ir

C-164/13, EU:C:2014:2455, 48 punktas. Neseniai, po to, kai buvo priimta daugelis Ispanijos Aukščiausiojo Teismo sprendimų, kuriuose pakartotas ginčijamas PVM direktyvos išaiškinimas, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dar kartą patvirtino, jog mokesčių administratorius gali nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės į PVM atskaitą, kai nustatoma, kad šis sukčiavo, siekdamas pasinaudoti tokia teise (žr. 2018 m. kovo 7 d. Sprendimą *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161).

## TEISINIAI ARGUMENTAI

**PIRMA.**– Ginčijami Įstatymo Nr. 37/1992 straipsniai yra šie:

**78 straipsnis. Apmokestinamoji vertė. Bendroji taisyklė.** *1 dalis. Mokesčio apmokestinamąją vertę sudaro bendra atlygio, gauto iš vartotojo ar trečiųjų asmenų už šiuo mokesčiu apmokestinamus sandorius, suma.*

**88 straipsnis. Mokesčio perkėlimas.** *1 dalis. 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 pridėtinės vertės mokesį, kuris, prireikus, turi būti perkeltas kaip savarankiška dalis mokėjimui pateiktuose dokumentuose, dėl perkeltos mokesčio nepadidinant bendros sutarties sumos. 2 dalis. Mokesčio perkėlimas turi būti atliekamas sąskaitoje faktūroje laikantis teisės aktuose numatytų sąlygų ir reikalavimų. Šiuo tikslu perkeliama suma nustatoma jos neįtraukiant į apmokestinamąją vertę, įskaitant ir tada, kai kainos yra nustatytos administracine tvarka, nurodant taikytą mokesčio tarifą. Teisės aktuose numatytiems sandoriams šios dalies ankstesnių pastraipų nuostatos netaikomos. (orig. p. 5) 3 dalis. Mokesčio perkėlimas turi būti atliekamas išrašant ir įteikiant atitinkamą sąskaitą faktūrą. 4 dalis. Teisės į perkėlimą netenkama, kai praeina vieneri metai nuo prievolės mokėti mokesį atsiradimo momento. 5 dalis. Asmuo, kuriam skirtas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas sandoris, šio perkeltos mokesčio neprivalo sumokėti prieš prievolės jį mokėti atsiradimo momentą. 6 dalis. Ginčai, kurie gali kilti dėl mokesčio perkėlimo, tiek dėl jo kilmės, tiek dėl dydžio, yra laikomi mokesčio pobūdžio, atitinkamus reikalavimus reiškiant ekonomine administracine tvarka.*

**89 straipsnis. Perkeltų mokesčio sumų ištaisymas.** *1 dalis. Apmokestinamieji asmenys privalo ištaisyti perkeltas mokesčio sumas, 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 klaidingo sumų nustatymo priežastys arba kai atsiranda kitos ankstesnioje pastraipoje nurodytos aplinkybės, su sąlyga, kad nėra praėję ketveri metai nuo tada, kai atsirado prievolė mokėti atitinkamą*

*mokesčių už sandorį arba, atitinkamu atveju, kai susidarė minėtame 80 straipsnyje nurodytos aplinkybės. 2 dalis. Ankstesnės dalies nuostatos taip pat taikytinos, kai, neperkėlus jokio mokesčio, už sandorį buvo išrašyta atitinkama sąskaita faktūra. 3 dalis. 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 vykdančys 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 atsiskaitymus nustato, kad mokėtinos ir neperkeltos mokesčių sumos yra didesnės nei apmokestinamojo asmens deklaruotos, ir objektyviais duomenimis įrodyta, jog šis apmokestinamasis asmuo sukčiavo ar kad jis žinojo ar turėjo žinoti, elgdamasis deramai rūpestingai, jog jis sudarė sandorį, kuris buvo sukčiavimo dalis.*

**ANTRA.– ATITINKAMOS EUROPOS SĄJUNGOS NUOSTATOS. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 73 ir 78 straipsniai. (orig. p. 6)**

### **73 straipsnis**

*Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytasias 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.*

### **78 straipsnis**

*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 atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.*

**TREČIA.–** Taigi reikia nustatyti, ar 89 straipsnio 3 dalies 2 punkto aiškios nuostatos ir AEAT taikoma praktika, apskaičiuojant mokesčius ir skiriant sankcijas tais atvejais, kai patikrinimo metu nustatomas sandoris, kuriame visi dalyviai, savo noru ir veikdami kartu, jį nuslepia (mokėjimai grynaisiais pinigais, be sąskaitų faktūrų ir nedeklaruojant bei nemokant PVM), yra suderinami su PVM neutralumo principu (2016 m. liepos 28 d. Sprendimas *Astone*, byla C-332/15, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimas *Marinova*, byla C-576/15 ir 2018 m. kovo 7 d.

Sprendimas *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, taip pat 1974 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Van Binsbergen* C-33/74 (negalima remtis Sąjungos teise sukčiaujant) ir Sprendimas *Emsland-Stärke*, C-110/99 (kuriame draudimas piktnaudžiauti teise laikomas neatsiejamu Europos Sąjungos sistemos principu), ir todėl laikytina, kad šiuose (**orig. p. 7**) sąmoningai nuslėptuose sandoriuose atitinkamas PVM buvo įskaičiuotas, kaip ir tarp verslininkų sudaromuose sandoriuose, kurie nėra nuslepiami ir kurių mokėjimai yra oficialiai patvirtinami, vadovaujantis Aukščiausiojo Teismo išaiškinimu minėtuose sprendimuose <...> [anksčiau nurodytų Aukščiausiojo Teismo sprendimų nuorodos] (taikant Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją, suformuotą 2013 m. lapkričio 7 d. [Sprendime] *Tulicá ir Plavošín*). Ar, priešingai, kad mokesčio neutralumu bei nurodytais teisės aktais ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija negalima remtis, kadangi PVM yra mokėtinas taip pat ir tokiais atvejais, kai sandoris nuslepiamas, mokėjimas nėra oficialiai patvirtinamas, o viena bei kita yra nustatoma mokesčių administratoriaus patikrinimo metu. Ir tai reiškia, kad mokesčio neutralumu gali remtis tik tas, kuris laikosi mokesčio teisės aktų, o ne tas, kuris sąmoningai juos pažeidžia.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta,

#### KOLEGIJA NUTARIA

PIRMA.– Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol bus priimtas sprendimas dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

ANTRA.– Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Jei PVM direktyvos 73 ir 78 straipsniai, atsižvelgiant į neutralumo, mokesstinio sukčiavimo draudimo ir draudimo piktnaudžiauti teise bei draudimo neteisėtai iškraipyti konkurenciją principus, turi būti aiškinami kaip prieštaraujantys nacionaliniams teisės aktams ir juos aiškinančiai jurisprudencijai, pagal kurią tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato nuslėptus pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamus sandorius be išrašytų sąskaitų faktūrų, pridėtinės vertės mokestis turi būti suprantamas kaip įskaičiuotas į šalių už šiuos sandorius sutartą kainą.

Todėl SUKČIAVIMO atvejais, kai sandoris buvo nuslėptas nuo mokesčių administratoriaus, galima teigti, kaip galėtų būti suprantama iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Marinova*, C-576/15, ir 2018 m. kovo 7 d. Sprendimo *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, kad į sumokėtas ir gautas sumas PVM nėra įtrauktas, kai siekiama tinkamai apskaičiuoti mokesčius ir skirti atitinkamą sankciją.“

<...> (**orig. p. 8**) <...> [Prašymo priimti prejudicinį sprendimą bei bylą nagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teisme pateikimo tvarka]

<...> [Parašai, patvirtinimo tvarka, data, ir pan.]

DARBINIS VERTINIMAS