ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 10. novembrī [1]

Lieta C-564/15

Tibor Farkas
pret
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

(*Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Apvērstās maksāšanas mehānisms — 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts — Nodokļu iestāžu lēmums, ar ko preču saņēmējam noteikts "nodokļa starpības" parāds — Neiespējamība veikt nomaksātā PVN atskaitīšanu — Soda uzlikšana — Soda samērīgums

I – Ievads

1. *T. Farkas* (turpmāk tekstā – "prasītājs") izsolē iegādājās pārvietojamo angāru no maksātnespējīga uzņēmuma (turpmāk tekstā – "pārdevējs"). Prasītājs samaksāja pirkuma maksu, kā arī PVN, ko pārdevējs ieturēja par šo darījumu. Pēc tam viņš atskaitīja šo summu savā PVN deklarācijā. Tomēr nodokļu iestādes norādīja, ka darījumam bija jāpiemēro apvērstās maksāšanas mehānisms. Saskaņā ar šo mehānismu prasītājam bija pienākums nomaksāt šo PVN valsts budžetā. Tāpēc nodokļu iestādes pieprasīja veikt šo maksājumu un turklāt uzlika prasītājam sodu 50 % apmērā no nenomaksātā PVN.

2. Iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai šādi nodokļu iestāžu lēmumi atbilst Direktīvai 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2].

3. Pirms veikt jebkādu šādu izvērtējumu, vispirms tomēr ir jānoskaidro viens jautājums. Šis sākotnējais jautājums, uz ko cita starpā vedina iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, ir saistīts ar PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta pareizu interpretāciju un to, vai šajā gadījumā veiktais darījums ir jāklasificē kā kustamā vai nekustamā īpašuma iegāde.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

II – Tiesiskais regulējums

A – Savienības tiesības

4. Laikā, uz kuru attiecas izskatāmā lieta, PVN direktīvas 193. pantā bija noteikts, ka "PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai sniedz pakalpojumu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar minētās direktīvas 194. līdz 199. un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona".

5. PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā dalībvalstīm ir ļauts paredzēt, ka persona, kas ir atbildīga par PVN nomaksu, ir nodokļa maksātājs, kuram tiek veikta "tāda nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas izsolē".

6. PVN direktīvas 226. panta 11. punktā ir noteikts, ka, ja par PVN nomaksu atbildīgs ir pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, PVN vajadzībām rēķinos ir jānorāda vienīgi šāda informācija: "atsauce uz šīs direktīvas attiecīgo noteikumu, attiecīgās valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiecīgā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa vai ka tai piemēro procedūru, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājs pats aprēķina un nomaksā aprēķināto nodokļa summu".

B – Valsts tiesības

7. *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "PVN likums") 142. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "nodokli maksā preces pircējs vai pakalpojuma sniedzējs [..], g) nododot uzņēmuma pamatlīdzekļus, pārdodot citas preces vai sniedzot pakalpojumus, kuru tirgus vērtība darījuma veikšanas brīdī ir lielāka par HUF 100 000, ja nodokļa maksātājs, kuram ir jāmaksā nodoklis, ir likvidācijas procesā vai citā procedūrā, kurā galīgi tiek noteikta tā maksātnespēja".

8. Ja 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir piemērojams darījumam, tad saskaņā ar PVN likuma 142. panta 7. punktu "preces pārdevējs vai pakalpojuma sniedzējs izraksta rēķinu, kurā nenorāda [..] budžetā maksājamo PVN [..]".

9. Saskaņā ar PVN likuma 169. panta n) punktu, ja PVN ir jāmaksā preces pircējam vai pakalpojuma saņēmējam, rēķinā ir jābūt ietvertai "piezīmei "fordított adózás" ("apvērstās maksāšanas procedūra")".

III – Fakti, valsts procedūra un prejudiciālie jautājumi

10. Prasītājs iegādājās pārvietojamo angāru elektroniskajā izsolē, ko nodokļu iestādes rīkoja pārdevēja pamatlīdzekļu tiesas izsoles ietvaros.

11. Pārdevējs izrakstīja rēķinu atbilstoši parastās PVN sistēmas noteikumiem, norādot 2012. gada 26. novembri kā iegādes datumu. Lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir teikts, ka prasītājs samaksāja pirkuma maksu un tajā iekļauto PVN (turpmāk tekstā – "PVN pirmā summa"). Pēc tam viņš iesniedza savu PVN deklarāciju, kurā atskaitīja atbilstošo PVN summu.

12. Tomēr, kad *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága* (Valsts Nodokļu un muitas administrācijas Bāčas–Kiškunas meģes Muitas un nodokļu direkcija) (turpmāk tekstā – "otrās pakāpes nodokļu iestāde") pārbaudīja prasītāja grāmatvedības pārskatus, tā konstatēja, ka bija jāpiemēro PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais apvērstās maksāšanas mehānisms. Tā rezultātā PVN par darījumu bija jāmaksā prasītājam, jo viņš bija angāra pircējs. Pirmās pakāpes nodokļu iestāde paziņoja, ka prasītājam jānomaksā "nodokļa starpība" HUF 744 000 apmērā.

Pēc pirmās pakāpes nodokļu iestādes sniegtās informācijas šī summa atbilda PVN parādam par darījumu saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu (turpmāk tekstā – "PVN otrā summa"). Pirmās pakāpes nodokļu iestāde noraidīja prasītāja lūgumu atmaksāt šo summu un uzlika prasītājam naudas sodu HUF 372 000 apmērā.

13. Šo lēmumu apstiprināja otrās pakāpes nodokļu iestāde – *Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts Nodokļu un muitas administrācijas Dienvidalfeldas Reģionālā muitas un nodokļu direkcija) (turpmāk tekstā – "atbildētāja").

14. Prasītājs pārsūdz šo lēmumu *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija). Viņš apgalvo, ka ar šādiem valsts nodokļu iestāžu lēmumiem tiek pārkāptas Savienības tiesības. Viņš paskaidro, ka atbildētāja ir liegusi viņam īstenot tiesības atskaitīt PVN vien formas kļūdas dēļ, jo pārdevējs izrakstīja aplūkojamo rēķinu saskaņā ar parastās nodokļu sistēmas, nevis saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānisma normām. Viņš norāda, ka pārdevējs ir samaksājis PVN pirmo summu Valsts kasei. Tādējādi Valsts kasei nav nodarīti zaudējumi un tai ir visa nepieciešamā informācija, lai noteiktu pareizu nodokļa apmēru.

15. Iesniedzējtiesa piekrīt daļai prasītāja pausto šaubu. Tā norāda, ka nav nodokļa nemaksāšanas pazīmju. Tā secina, ka nodokļu iestāžu interpretācija šķiet nesamērīga ar apvērstās maksāšanas mehānisma mērķi.

16. Šādos apstākļos *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar PVN direktīvas noteikumiem, it īpaši ar samērīguma principu un nodokļu neitralitātes un krāpšanas nodokļu jomā novēršanas mērķiem, ir saderīga nodokļu iestādes prakse, kuras pamatā ir PVN likums, saskaņā ar kuru minētā iestāde paziņo preces pircējam (vai pakalpojuma saņēmējam) par nodokļa starpību gadījumā, ja preces pārdevējs (vai pakalpojuma sniedzējs) par darījumu, kuram ir jāpiemēro nodokļa apvērstās maksāšanas sistēma, izraksta rēķinu saskaņā ar parasto nodokļa sistēmu, to deklarē un par attiecīgo rēķinu Valsts kasē samaksā PVN, savukārt preces pircējs (vai pakalpojuma saņēmējs) atskaita rēķina izrakstītājam samaksāto PVN, lai gan viņš nevar īstenot savas tiesības atskaitīt PVN, ja tas ir paziņots kā nodokļa starpība?

2) Vai nodokļa starpības gadījumā piemērojamais sods par nepareiza nodokļa [samaksas] veida izvēli, kas ietver arī naudas sodu 50 % apmērā, ir samērīgs, lai arī Valsts kasei nav nodarīti zaudējumi un nav arī nekādas norādes par ļaunprātīgu izmantošanu?"

17. Rakstveida apsvērumus iesniedza Igaunijas un Ungārijas valdības, kā arī Komisija. Ungārijas valdība un Komisija sniedza mutvārdu apsvērumus 2016. gada 7. septembra tiesas sēdē.

IV – Vērtējums

18. PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā ir noteikts, ka to piemēro tikai "tāda nekustamā īpašuma piegāde[i], kas pārdots tiesas izsolē". Tādējādi šī norma skaidri ierobežo tās piemērošanas jomu ar *nekustamo* īpašumu.

19. Iesniedzējtiesa savā lūgumā ir norādījusi, ka prasītāja iegādātā prece ir "pārvietojamais angārs". Taču iesniedzējtiesa nav minējusi, vai tā, pamatojoties uz izskatāmās lietas faktiskajiem apstākļiem, ir kvalificējusi angāru kā kustamo vai nekustamo īpašumu.

20. To, kāpēc šis aspekts iesniedzējtiesai nav šķitis būtisks, var saprast, ņemot vērā piemērojamās valsts tiesību normas redakciju (sniegta šo secinājumu 7. punktā), kurā nav nodalīts kustamais un nekustamais īpašums. Taču šai klasifikācijai ir izšķiroša nozīme PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērojamībai.

21. Lai gan tas galīgi būs jānosaka iesniedzējtiesai, es pieņemšu, ka no *pārvietojamā* angāra nosaukuma faktiski izriet, ka tas ir *kustamais* īpašums (A). Pēc tam es izvērtēšu maz ticamu scenāriju, ka pārvietojamais angārs tiek kvalificēts kā nekustamais īpašums (B).

A – Ja pārvietojamais angārs ir kustamais īpašums

22. Nav šaubu, ka PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts attiecas tikai uz *nekustamo* īpašumu.

23. Ungārijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka ar PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu ir paredzēts īstenot PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu [3]. Tā apstiprināja arī, ka PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts attiecas gan uz kustamo, gan uz nekustamo īpašumu.

24. Tātad, ja PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir piemērots kustamajam īpašumam – ar nosacījumu, ka pārvietojamais angārs tiek klasificēts kā kustamais īpašums, – apvērstās maksāšanas mehānisma piemērošana ir paplašināta ārpus PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta materiālās piemērošanas jomas.

25. Pastāv saistītais jautājums par to, vai dalībvalsts drīkst šādi paplašināt 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta materiālās piemērošanas jomu. Tālāk minēto iemeslu dēļ es domāju, ka ne.

26. Pirmkārt, pamatnoteikums par to, kurš atbild par PVN nomaksu, ir paredzēts PVN direktīvas 193. pantā [4]. Tajā ir teikts, ka PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli.

27. Laikā, uz kuru attiecas izskatāmā lieta, šajā normā bija paredzēts arī, ka saskaņā ar PVN direktīvas 194.–199. un 202. pantu nodokli var maksāt "kāda cita persona".

28. Secināms, ka šajās normās nostiprinātais noteikums par apvērstās maksāšanas mehānismu ir izņēmums no galvenā noteikuma, kas paredzēts PVN direktīvas 193. pantā. Tādējādi šo normu piemērošanas joma ir jāinterpretē šauri [5]. Izskatāmās lietas kontekstā tas nozīmē, ka atkāpes no pamatnoteikuma var notikt vien tad, kad tas ir tieši paredzēts PVN direktīvā.

3 — Ungārijas valdība vedināja uz domu, ka ar PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu esot bijis paredzēts īstenot arī PVN direktīvas 199. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Tomēr ir grūti saprast, kā šī norma varētu būt saistīta ar izskatāmo lietu, jo 199. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas uz "preču piegād[i] cesionāram pēc īpašumtiesību rezervācijas cesijas, ja cesionārs izmanto šīs tiesības".

4 — Ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi lietā *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2014:2351, 29. punkts).

5 — Spriedums, 2016. gada 26. maijs, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29. Otrkārt, lasot PVN direktīvas 193. pantu kopā ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, ir redzams, ka tās personas noteikšanas procedūra, kurai ir jāveic PVN nomaksa par nekustamā īpašuma iegādi piespiedu izsolē, ir pilnībā saskaņota. Kā Tiesa ir izskaidrojusi iepriekš, 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts kopā ar citu veidu pamatojumu apvērstās maksāšanas mehānisma piemērošanai, kas paredzēts 199. pantā, tika ieviests [6], lai atļautu visām dalībvalstīm piemērot atkāpes pasākumus; pirms tam atkāpes pasākumi bija piešķirti tikai konkrētām dalībvalstīm, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas noteiktās nozarēs, vai attiecībā uz dažiem darījumu veidiem [7].

30. Izrietošā saskaņošana tādējādi neļauj dalībvalstīm pēc to gribas paplašināt PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā izņēmuma materiālās piemērošanas jomu.

31. Treškārt, vienīgais iespējamais veids, kā dalībvalsts var atkāpties no 193. pantā un 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā ietvertā kopējā noteikuma, ir saņemt atkāpi, pamatojoties uz PVN direktīvas 395. pantu. Šī norma sniedz dalībvalstij iespēju pieprasīt tiesības "ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no [PVN direktīvas] noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas".

32. Tāpēc Ungārija 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā noteiktā izņēmuma tvērumu varēja paplašināt, izmantojot atkāpi, kas tiek atļauta ar Padomes lēmumu, pamatojoties uz PVN direktīvas 395. pantu [8].

33. Tiesas sēdē tika apstiprināts, ka Ungārijai nav piešķirta šāda atsevišķa atkāpe.

34. Tā kā Ungārijai nav piešķirta atkāpe saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu, šī dalībvalsts nedrīkst piemērot apvērstās maksāšanas mehānismu pārvietojamā angāra iegādei, kā tas ir noticis valsts procesā.

35. No tā izriet, ka valsts procesa apstākļos PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz paplašināt apvērstās maksāšanas mehānisma piemērošanu kustamajam īpašumam, kas tiek pārdots tiesas izsolē.

36. Iesniedzējtiesas sniegtie fakti varētu norādīt uz to, ka prasītājs un pārdevējs, pārvietojamā angāra iegādei piemērojot parasto PVN režīmu, ir rīkojušies atbilstoši PVN direktīvai.

37. Ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz izskatāmās lietas faktiskajiem apstākļiem, uzskatīs, ka pārvietojamais angārs tik tiešām ir kustamais īpašums, iesniedzējtiesai būs jāizdara attiecīgi secinājumi no šī fakta saskaņā ar Tiesas iedibināto judikatūru.

38. Valsts tiesību akti, cik vien tas iespējams, ir jāinterpretē atbilstoši attiecīgajām Savienības tiesību normām [9]. Taču, kā to ir atzinusi Tiesa, interpretācijai atbilstoši Savienības tiesībām ir robežas. It īpaši šis pienākums nevar būt pamats valsts tiesību interpretācijai *contra legem* [10]. Ja Savienības tiesībām atbilstīga interpretācija izrādās neiespējama, valsts tiesai ir pienākums nodrošināt Savienības tiesību

6 — Ar Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvu 2006/69/EK, ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm (OV 2006, L 221, 9. lpp.). Spriedums, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 24. punkts).

7 — Skat. Direktīvas 2006/69 preambulas pirmo apsvērumu un PVN direktīvas preambulas 42. apsvērumu, kurā ir noteikts PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā izvirzītais mērķis. Kā ir norādījusi Tiesa, "šī tiesību norma līdz ar to ļauj nodokļu iestādēm iekasēt attiecīgajiem darījumiem piemēroto PVN, ja parādnieka spēja samaksāt nodokli ir apgrūtināta". Spriedums, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 25. un 28. punkts).

8 — PVN direktīvas 395. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas".

9 — Spriedumi, 2016. gada 19. aprīlis, *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, 42. punkts); 2014. gada 15. janvāris, *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, 38. punkts); 2013. gada 19. decembris, *Koushkaki* (C-84/12, EU:C:2013:862, 75. un 76. punkts).

10 — Skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *JZ* (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33. punkts); 2016. gada 19. aprīlis, *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, 32. punkts un tajā minētā judikatūra); 2015. gada 11. novembris, *Klausner Holz Niedersachsen* (C-505/14, EU:C:2015:742, 31. un 32. punkts un tajos minētā judikatūra); 2014. gada 30. aprīlis, *Kásler* un *Káslerné Rábai* (C-26/13, EU:C:2014:282, 65. punkts).

pilnīgu efektivitāti, nepieciešamības gadījumā nepiemērojot nesaderīgos valsts tiesību noteikumus, iepriekš neatceļot šos noteikumus [11]. Tas, vai valsts tiesai ir tiesības piemērot ES tiesību pamatus pēc savas ierosmes, ir atkarīgs no līdzvērtības principa ievērošanas, proti, no tā, vai līdzīgā situācijā valsts tiesai būtu pienākums pēc savas ierosmes izvirzīt pamatus, kas izriet no valsts tiesībām [12].

B – Ja pārvietojamais angārs ir nekustamais īpašums

39. Iepriekš minēto iemeslu dēļ es domāju, ka šīs lietas vērtējums ar to varētu beigties.

40. Ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz tās rīcībā esošajiem faktiem, tomēr secinātu, ka pārvietojamais angārs ir nekustamais īpašums, kaut gan paša nosaukuma dēļ tas šķiet maz ticams, nākamajā sadaļā es piedāvāšu īsus alternatīvus norādījumus, lai sniegtu visaptverošu atbalstu iesniedzējtiesai.

41. Vispirms es izteikšu dažus ievada apsvērumus par to, ka PVN pirmās summas maksājums ir jānošķir no PVN otrās summas maksājuma (1). Pēc tam es pievērsīšos jautājumam par to, vai nodokļu iestādes bija tiesīgas pieprasīt, lai prasītājs izpildītu savus PVN pienākumus saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu, noraidot prasītāja pieteikumu par viņa nomaksātā PVN atskaitīšanu (2). Visbeidzot, es izvērtēšu prasītājam uzliktā soda samērīgumu (3).

1) PVN pirmās summas nošķiršana no PVN otrās summas

42. Ir jāpaskaidro, ka nākamajā punktā izpētītie jautājumi vispirms ir saistīti ar nodokļa saistībām un tiesībām, kas prasītājam rodas viņa attiecībās ar nodokļu iestādēm saistībā ar PVN otro summu. Šie jautājumi turpretim neattiecas uz tiesībām un pienākumiem, kas rodas prasītāja, pārdevēja un Valsts kases starpā saistībā ar PVN pirmo summu.

43. Raugoties no apvērstās maksāšanas mehānisma piemērošanas viedokļa un pieņemot, ka šis mehānisms tik tiešām bija jāpiemēro aplūkojamajam darījumam, PVN pirmās summas samaksa bija kļūdaina. Šī kļūda ir savstarpēji jālabo prasītājam ar pārdevēju un pārdevējam ar Valsts kasi [13].

44. Tiesa iepriekš ir nospriedusi, ka PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīts rēķins, atmaksas jautājums ir jāregulē dalībvalstīm [14], paredzot nosacījumus, kuros tiek ievēroti abi – gan līdzvērtības, gan efektivitātes – principi [15]. It īpaši saistībā ar efektivitātes principu es atzīmēšu diezgan specifiskos apstākļus, kuros notika pārvietojamā angāra pirkums, proti, ka pirkuma laikā pārdevējs bija maksātnespējīgs un ka piespiedu izsoli rīkoja nodokļu iestādes [16].

45. Lai kāda būtu valsts procedūra PVN pirmās summas atmaksai, ir svarīgi uzsvērt, ka Valsts kasei principā ir jāatmaksā šī summa pārdevējam un/vai prasītājam.

46. Tāpēc es uzskatu, ka PVN pirmā summa, kas bija samaksāta Valsts kasei, neattiecas tieši uz to prasītāja saistību novērtēšanu, kas izriet no apvērstās maksāšanas mehānisma. Taču šim faktam, pēc manam domām, ir zināma nozīme prasītāja atskaitīšanas tiesību novērtēšanā un soda samērīguma noteikšanā.

11 — Nesen arī spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2008. gada 12. februāris, *Willy Kempter KG* (C-2/06, EU:C:2008:78, 45. un 46. punkts). Vairāk skat. spriedumus, 1995. gada 14. decembris, *van Schijndel* un *van Veen* (C-430/93 un C-431/93, EU:C:1995:441, 13., 14. un 22. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Kraaijeveld* u.c. (C-72/95, EU:C:1996:404, 57., 58. un 60. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 40.–43. punkts).

14 — Spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 25. un 26. punkts un tajos minētā judikatūra).

15 — Spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 37. un 40. punkts un tajos minētā judikatūra).

16 — Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

2) Prasītāja PVN parāds un PVN atskaitīšanas tiesības

47. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka pirmais prejudiciālais jautājums ir jāinterpretē kā tāds, kura mērķis ir pārliecināties, vai PVN neitralitātes princips liedz nodokļu iestādēm pieprasīt, lai nodokļu maksātājs, kurš ir veicis nepamatotu PVN maksājumu pārdevējam, samaksātu PVN saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu, un aizliegt nodokļu maksātājam atskaitīt nomaksāto PVN, ja vien nodokļu maksātājs nav pieļāvis krāpšanu.

48. Pieņemot, ka uz konkrētajiem apstākļiem attiecās apvērstās maksāšanas mehānisms, PVN par angāra iegādi tik tiešām bija jānomaksā prasītājam. Tas nozīmē, ka par iegādi nebija jāietur PVN un rēķinā bija jāparedz PVN apvērstā maksāšana, kā tas noteikts PVN likuma 169. panta n) punktā.

49. Kā norāda Komisija, tas nozīmē arī, ka prasītājam bija pienākums iesniegt PVN deklarāciju nodokļu iestādēm. Tāpēc, ņemot vērā hipotēzi, ka angārs ir nekustamais īpašums, šīm iestādēm bija tiesības pieprasīt, lai prasītājs izpildītu savus pienākumus saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu [17].

50. Tomēr tas, vai iestādes bija tiesīgas noraidīt prasītāja pieteikumu par viņa nomaksātā PVN atskaitīšanu, ir cits jautājums.

51. Tiesa ir nospriedusi, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN shēmas neatņemama sastāvdaļa, ko nedrīkst ierobežot, izņemot krāpniecisku vai ļaunprātīgu darbību gadījumus [18].

52. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka nav prasītāja veiktas nodokļu krāpšanas pazīmju. Interesanti, ka pamata lietā nodokļu iestādes ir atzinušas, ka prasītājam tik tiešām bija tiesības atskaitīt aplūkojamo nomaksāto PVN summu. Ungārijas valdība ir piekritusi šai nostājai.

53. Neraugoties uz iepriekš minēto, šīs lietas fakti liecina, ka galu galā prasītājam šīs tiesības tika liegtas.

54. Kā un kāpēc tas notika, man joprojām nav skaidrs. Es saprotu, ka tad, kad nodokļu iestādes pamanīja, ka prasītājs nav izpildījis savus pienākumus saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu, tās paziņoja, ka PVN otrā summa ir kļuvusi par "nodokļa starpību" – domājams, par nodokļa parādu. Tādējādi šķiet, ka saskaņā ar likumu vai ar nodokļu iestāžu administratīvo praksi PVN otrā summa pārvērtās par nodokļa parādu, uz ko vairs neattiecas atskaitīšanas tiesības.

55. Tas, jādomā, nozīmē, ka prasītāja izdevumi šī nomaksātā PVN apmērā vairs nevar tikt atskaitīti. Manā skatījumā šis rezultāts ir pretrunā PVN neitralitātes principam, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai [19], tādā ziņā, ka neitralitātes principa mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību [20], un nodrošināt, lai galīgais patērētājs pilnībā uzņemtos PVN nastu [21].

17 — Kā norādīja Tiesa, piemērojot apvērstās maksāšanas mehānismu, "starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN priekšnodoklis, tomēr principā šis pats nodoklis var tikt atskaitīts tādējādi, ka nodokļu administrācijai nav jāmaksā neviena summa". Spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 29. punkts).

18 — Skat. ģenerāladvokāta M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumus apvienotajās lietās *Staatssecretaris van Financiën* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2217, 42. punkts). Spriedums, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti* u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 48. punkts). Skat. arī spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 84. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā ziņā skat. arī spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 45.–47. punkts).

19 — Spriedumi, 2015. gada 2. jūlijs, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2015. gada 23. aprīlis, *GST — Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 — Spriedums, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 — Spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumus lietā *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2016:724, 24. punkta beigu daļa).

56. Tāpēc mans starpsecinājums ir tāds, ka PVN neitralitātes princips neliedz nodokļu iestādēm pieprasīt, lai nodokļa maksātājs, kas samaksājis nepamatotu PVN preces pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam, samaksātu PVN saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu. Tomēr PVN neitralitātes princips liedz nodokļu iestādēm atteikt šādam nodokļa maksātājam atskaitīt nomaksāto PVN, kuru nodokļa maksātājs nav deklarējis pareizi saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu, ja vien nav pierādījumu, ka nodokļa maksātāja rīcība bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga.

3) Soda samērīgums

57. Secinājums, ka prasītājam nepamatoti ir liegts īstenot viņa tiesības, nenozīmē, ka nodokļu iestādēm nebija tiesību uzlikt viņam sodu par to, ka viņš nav izpildījis savus pienākumus saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu. Atskaitīšanas tiesības un pienākums maksāt sodu par to, ka nav izpildīti pienākumi, kas izriet no šo tiesību īstenošanas, ir divas dažādas lietas.

58. Tiesa ir nospriedusi, ka, tā kā PVN direktīvā nav tieši paredzēta sodu sistēma šajā direktīvā minēto nodokļu maksātāju pienākumu neizpildes gadījumā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus [22].

59. Kā Komisija norādījusi savos rakstveida apsvērumos, viens no šiem principiem ir samērīguma princips [23].

60. Lai pārbaudītu, vai šis princips ir ievērots, valsts tiesai ir jāpārliecinās, ka attiecīgā sankcija nepārsniedz to, kas vajadzīgs nodokļu pareizas iekasēšanas un krāpšanas novēršanas mērķa sasniegšanai [24]. Vērā jāņem tostarp arī pārkāpuma raksturs un smagums, kā arī soda apmēra noteikšanas nosacījumi [25].

61. Ungārijas valdība tiesas sēdē paskaidroja, ka piemērojamajā valsts tiesību normā, proti, 2003. gada Likuma XCII par nodokļiem (*adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény*) 170. pantā, ir paredzēta standarta soda likme 50 % apmērā. Šī likme tika piemērota prasītājam.

62. Ungārijas valdība paskaidroja arī, ka saskaņā ar Likuma par nodokļiem 171. pantu standarta 50 % likme var tikt samazināta vai arī sods var netikt piemērots vispār izņēmuma gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir rīkojies ar pienācīgu rūpību.

63. Šķiet, ka piemērojamais valsts regulējums ļauj pielāgot un samazināt šo sankciju atkarībā no konkrētā gadījuma īpatnībām [26]. Tāpēc, vērtējot valsts regulējumu abstrakti, tas šķiet atbilstošs samērīguma principam.

64. Tas, vai šis regulējums konkrētajā prasītāja gadījumā tika piemērots samērīgi, ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Tomēr šīs lietas kontekstā ir vērts uzsvērt dažus elementus.

65. Pirmkārt, šķiet, ka prasītāja rīcība nebija krāpnieciska. Nodokļu iestādēm tika samaksāta gan PVN pirmā summa, gan PVN otrā summa. Otrkārt, lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu nav minēts, ka prasītājs kā citādi būtu nokavējis PVN otrās daļas samaksas termiņu, izņemot kavējumu, kas radies, prasītājam pārprotot apvērstās maksāšanas mehānisma darbību. Treškārt, PVN likuma

22 — Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 — Spriedums, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 — Spriedums, 2015. gada 23. aprīlis, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 — Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 — Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 40. punkts). Sal. ar spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, 50.–52. punkts).

142. panta 7. punktā ir norādīts, ka par apvērstās maksāšanas mehānismam atbilstoša rēķina izrakstīšanu atbild pārdevējs. Jāuzsver, ka pārdevējs ir izrakstījis rēķinu, kas neatbilst noteikumiem, kas piemērojami apvērstās maksāšanas mehānismam, un ka tas notika nodokļu iestāžu organizētā tiesas izsolē.

66. Apsverot šos specifiskos elementus, varētu diskutēt, kā piedāvāja Komisija, par to, vai standarta 50 % likme tika piemērota, patiesi atsevišķi izvērtējot prasītāja gadījumu. Kā atzīmēts iepriekš, tas, vai šajā gadījumā tika ievērots samērīguma princips, tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

V – Secinājumi

67. Ņemot vērā šos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Tā kā nav noteikts īpašs izņēmums, pamatojoties uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 395. pantu, kustamā īpašuma iegādei tiesas izsolē saskaņā ar minētās direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu nevar tikt piemērots apgrieztās maksāšanas mehānisms.