

ENERĢLADVOKĢTA MIHALA BOBEKA [MICHAL BOBEK]

SECINĢJUMI,

sniegti 2016. gada 10. novembrĢ (1)

Lieta CĢ564/15

Tibor Farkas

pret

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Dél?alföldi Regionális Adó F?igazgatósága

(Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (KeĢkemĢtas AdministratĢvĢ un darba lietu tiesa, UngĢrija) lĢgums sniegt prejudiciĢlu nolĢmumu)

KopĢja pievienotĢs vĢrtĢbas nodokĢa sistĢma – DirektĢva 2006/112/EK – ApvĢrstĢs maksĢšanas mehĢnisms – 199. panta 1. punkta g) apakĢpunkts – NodokĢu iestĢžu lĢmums, ar ko preĢu saĢĢmĢjam noteikts “nodokĢa starpĢbas” parĢds – NeiespĢjamĢba veikt nomaksĢtĢ PVN atskaitĢšanu – Soda uzlikĢšana – Soda samĢrĢgums

I – Ievads

1. T. Farkas (turpmĢk tekstĢ – “prasĢtĢjs”) izsolĢ iegĢdĢjĢs pĢrvietojamo angĢru no maksĢtnespĢjĢga uzĢĢmuma (turpmĢk tekstĢ – “pĢrdevĢjs”). PrasĢtĢjs samaksĢja pirkuma maksu, kĢ arĢ PVN, ko pĢrdevĢjs ieturĢja par ņo darĢjumu. PĢc tam viĢĢ atskaitĢja ņo summu savĢ PVN deklarĢcijĢ. TomĢr nodokĢu iestĢdes norĢdĢja, ka darĢjumam bija jĢpiemĢro apvĢrstĢs maksĢšanas mehĢnisms. SaskaĢĢ ar ņo mehĢnismu prasĢtĢjam bija pienĢkums nomaksĢt ņo PVN valsts budĢetĢ. TĢpĢc nodokĢu iestĢdes pieprasĢja veikt ņo maksĢjumu un turklĢt uzlika prasĢtĢjam sodu 50 % apmĢrĢ no nenomaksĢtĢ PVN.

2. IesniedzĢjtiesa jautĢ Tiesai, vai ņĢdi nodokĢu iestĢžu lĢmumi atbilst DirektĢvai 2006/112/EK (turpmĢk tekstĢ – “PVN direktĢva”) (2).

3. Pirms veikt jebkĢdu ņĢdu izvĢrtĢjumu, vispirms tomĢr ir jĢnoskaidro viens jautĢjums. ņis sĢkotnĢjais jautĢjums, uz ko cita starpĢ vedina iesniedzĢjtiesas uzdotie jautĢjumi, ir saistĢts ar PVN direktĢvas 199. panta 1. punkta g) apakĢpunkta pareizu interpretĢciju un to, vai ņajĢ gadĢjumĢ veiktais darĢjums ir jĢklasificĢ kĢ kustamĢ vai nekustamĢ ĢpaĢuma iegĢde.

II – Tiesiskais regulĢjums

A – SavienĢbas tiesĢbas

4. LaikĢ, uz kuru attiecas izskatĢmĢ lieta, PVN direktĢvas 193. pantĢ bija noteikts, ka “PVN maksĢ ikviens nodokĢa maksĢtĢjs, kas veic preĢu piegĢdi vai sniedz pakalpojumu, par kuru uzlika

nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar min?t?s direkt?vas 194. l?dz 199. un 202. pantu nodokli maks? k?da cita persona”.

5. PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkt? dal?bvalst?m ir ?auts paredz?t, ka persona, kas ir atbild?ga par PVN nomaksu, ir nodok?a maks?t?js, kuram tiek veikta “t?da nekustam? ?pašuma pieg?de, kas p?rdots tiesas izsol?”.

6. PVN direkt?vas 226. panta 11. punkt? ir noteikts, ka, ja par PVN nomaksu atbild?gs ir pirc?js vai pakalpojumu sa??m?js, PVN vajadz?b?m r??inos ir j?nor?da vien?gi š?da inform?cija: “atsauce uz š?s direkt?vas attiec?go noteikumu, attiec?g?s valsts noteikumu vai jebkuru citu noteikumu par to, ka attiec?g? pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir atbr?vota no nodok?a vai ka tai piem?ro proced?ru, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?js pats apr??ina un nomaks? apr??in?to nodok?a summu”.

B – Valsts ties?bas

7. *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienot?s v?rt?bas nodokli, turpm?k tekst? – “PVN likums”) 142. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka “nodokli maks? preces pirc?js vai pakalpojuma sniedz?js [..], g) nododot uz??muma pamatl?dzek?us, p?rdodot citas preces vai sniedzot pakalpojumu, kuru tirgus v?rt?ba dar?juma veikšanas br?d? ir liel?ka par HUF 100 000, ja nodok?a maks?t?js, kuram ir j?maks? nodoklis, ir likvid?cijas proces? vai cit? proced?r?, kur? gal?gi tiek noteikta t? maks?tnesp?ja”.

8. Ja 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir piem?rojams dar?jumam, tad saska?? ar PVN likuma 142. panta 7. punktu “preces p?rdev?js vai pakalpojuma sniedz?js izraksta r??inu, kur? nenor?da [..] budžet? maks?jamo PVN [..]”.

9. Saska?? ar PVN likuma 169. panta n) punktu, ja PVN ir j?maks? preces pirc?jam vai pakalpojuma sa??m?jam, r??in? ir j?b?t ietvertai “piez?mei “fordított adózás” (“apv?rst?s maks?šanas proced?ra)”.

III – Fakti, valsts proced?ra un prejudici?lie jaut?jumi

10. Pras?t?js ieg?d?js p?rvietojamo ang?ru elektroniskaj? izsol?, ko nodok?u iest?des r?koja p?rdev?ja pamatl?dzek?u tiesas izsoles ietvaros.

11. P?rdev?js izrakst?ja r??inu atbilstoši parast?s PVN sist?mas noteikumiem, nor?dot 2012. gada 26. novembri k? ieg?des datumu. L?mum? par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu ir teikts, ka pras?t?js samaks?ja pirkuma maksu un taj? iek?auto PVN (turpm?k tekst? – “PVN pirm? summa”). P?c tam vi?š iesniedza savu PVN deklar?ciju, kur? atskait?ja atbilstošo PVN summu.

12. Tom?r, kad *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Bács?Kiskun Megyei Adóigazgatósága* (Valsts Nodok?u un muitas administr?cijas B??as–Kiškunas me?es Muitas un nodok?u direkcija) (turpm?k tekst? – “otr?s pak?pes nodok?u iest?de”) p?rbaud?ja pras?t?ja gr?matved?bas p?rskatus, t? konstat?ja, ka bija j?piem?ro PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkt? paredz?tais apv?rst?s maks?šanas meh?nisms. T? rezult?t? PVN par dar?jumu bija j?maks? pras?t?jam, jo vi?š bija ang?ra pirc?js. Pirm?s pak?pes nodok?u iest?de pazi?oja, ka pras?t?jam j?nomaks? “nodok?a starp?ba” HUF 744 000 apm?r?. P?c pirm?s pak?pes nodok?u iest?des sniegt?s inform?cijas š? summa atbilda PVN par?dam par dar?jumu saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nismu (turpm?k tekst? – “PVN otr? summa”). Pirm?s pak?pes nodok?u iest?de noraid?ja pras?t?ja l?gumu atmaks?t šo summu un uzlika pras?t?jam naudas sodu HUF 372 000 apm?r?.

13. Šo l?mumu apstiprin?ja otr?s pak?pes nodok?u iest?de – *Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága* (Valsts Nodok?u un muitas administr?cijas Dienvidalfeldas Re?ion?l? muitas un nodok?u direkcija) (turpm?k tekst? – “atbild?t?ja”).

14. Pras?t?js p?rs?dz šo l?mumu *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Ke?kem?tas Administrat?v? un darba lietu tiesa, Ung?rija). Vi?š apgalvo, ka ar š?diem valsts nodok?u iest?žu l?mumiem tiek p?rk?ptas Savien?bas ties?bas. Vi?š paskaidro, ka atbild?t?ja ir liegusi vi?am ?stenot ties?bas atskait?t PVN vien formas k??das d??, jo p?rdev?js izrakst?ja apl?kojamo r??inu saska?? ar parast?s nodok?u sist?mas, nevis saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nisma norm?m. Vi?š nor?da, ka p?rdev?js ir samaks?jis PVN pirmo summu Valsts kasei. T?d?j?di Valsts kasei nav nodar?ti zaud?jumi un tai ir visa nepieciešam? inform?cija, lai noteiktu pareizu nodok?a apm?ru.

15. Iesniedz?jtiesa piekr?t da?ai pras?t?ja pausto šaubu. T? nor?da, ka nav nodok?a nemaks?šanas paz?mju. T? secina, ka nodok?u iest?žu interpret?cija š?iet nesam?r?ga ar apv?rst?s maks?šanas meh?nisma m?r?i.

16. Š?dos apst?k?os *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Ke?kem?tas Administrat?v? un darba lietu tiesa, Ung?rija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai ar PVN direkt?vas noteikumiem, it ?paši ar sam?r?guma principu un nodok?u neitralit?tes un kr?pšanas nodok?u jom? nov?ršanas m?r?iem, ir sader?ga nodok?u iest?des prakse, kuras pamat? ir PVN likums, saska?? ar kuru min?t? iest?de pazi?o preces pirc?jam (vai pakalpojuma sa??m?jam) par nodok?a starp?bu gad?jum?, ja preces p?rdev?js (vai pakalpojuma sniedz?js) par dar?jumu, kuram ir j?piem?ro nodok?a apv?rst?s maks?šanas sist?ma, izraksta r??inu saska?? ar parasto nodok?a sist?mu, to deklar? un par attiec?go r??inu Valsts kas? samaks? PVN, savuk?rt preces pirc?js (vai pakalpojuma sa??m?js) atskaita r??ina izrakst?t?jam samaks?to PVN, lai gan vi?š nevar ?stenot savas ties?bas atskait?t PVN, ja tas ir pazi?ots k? nodok?a starp?ba?

2) Vai nodok?a starp?bas gad?jum? piem?rojamais sods par nepareiza nodok?a [samaksas] veida izv?li, kas ietver ar? naudas sodu 50 % apm?r?, ir sam?r?gs, lai ar? Valsts kasei nav nodar?ti zaud?jumi un nav ar? nek?das nor?des par ?aunpr?t?gu izmantošanu?”

17. Rakstveida apsv?rumus iesniedza Igaunijas un Ung?rijas vald?bas, k? ar? Komisija. Ung?rijas vald?ba un Komisija sniedza mutv?rdu apsv?rumus 2016. gada 7. septembra tiesas s?d?.

IV – V?rt?jums

18. PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkt? ir noteikts, ka to piem?ro tikai “t?da nekustam? ?pašuma pieg?de[i], kas p?rdots tiesas izsol?”. T?d?j?di š? norma skaidri ierobežo t?s piem?rošanas jomu ar *nekustamo* ?pašumu.

19. Iesniedz?jtiesa sav? l?gum? ir nor?d?jusi, ka pras?t?ja ieg?d?t? prece ir “p?rvietojamais ang?rs”. Ta?u iesniedz?jtiesa nav min?jusi, vai t?, pamatojoties uz izskat?m?s lietas faktiskajiem apst?k?iem, ir kvalific?jusi ang?ru k? kustamo vai nekustamo ?pašumu.

20. To, k?p?c šis aspekts iesniedz?jtiesai nav š?itis b?tisks, var saprast, ?emot v?r? piem?rojam?s valsts ties?bu normas redakciju (sniegta šo secin?jumu 7. punkt?), kur? nav nodal?ts kustamais un nekustamais ?pašums. Ta?u šai klasifik?cijai ir izš?iroša noz?me 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* pašums (A). Pēc tam es izvērtēšu maz ticamu scenāriju, ka *pārvietojamais* angārs tiek kvalificēts kā nekustamais pašums (B).

A – *Ja pārvietojamais angārs ir kustamais pašums*

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

23. Ungārijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka ar PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu ir paredzēts ņemt vērā 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 pašumu.

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

25. Pastāv saistītais jautājums par to, vai dalībvalsts drīkst šādi paplašināt 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta materiāls piemērošanas jomu. Tāpēc 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 šāds normā nostiprinātais noteikums par apvērsts 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.

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 nekustamo pašuma iegādi piespiedu izsolā, ir pilnībā saskaņota. Kā Tiesa ir izskaidrojusi iepriekš, 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts kopā ar citu veidu pamatojumu apvērsts 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 neapļauja dalībvalstīm pēc to gribas paplašināt PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta paredzēto izņēmuma materiāls piemērošanas jomu.

31. Treškārt, vienīgais iespējamais veids, kā dalībvalsts var atkāpties no 193. panta un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta ietvertā kopējā noteikuma, ir saņemt atkāpi, pamatojoties uz PVN direktīvas 395. pantu. Šī norma sniedz dalībvalstij iespēju pieprasīt tiesības “ievieš pašus

pasākumus, lai atkāptos no [PVN direktīvas] noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksēšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksēšanas”.

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

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

34. Tā kā Ungārijai nav piešķirta atkāpe saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu, šāda lēmuma valsts nedrīkst piemērot apvērsta maksēšanas mehānismu pārvietošanā angāra iegādei, kā tas ir noticis valsts procesā.

35. No tā izriet, ka valsts procesa apstākļos PVN direktīva ir jāinterpretē tādā veidā, ka tā liedz paplašināt apvērsta maksēšanas mehānismā piemērošanu kustamajam īpašumam, kas tiek pārdots tiesas izsolā.

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

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

38. Valsts tiesību akti, cik vien tas iespējams, ir jāinterpretē atbilstoši attiecīgajam Savienības tiesību normam (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 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 lēmuma pieņemšanas principa ieviešanas, proti, no tā, vai lēmuma pieņemšana 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 pašā nosaukuma dēļ tas šķiet maz ticams, nākamajā sadaļā es piedāvāšu šus alternatīvus norādījumus, lai sniegtu visaptverošu atbalstu iesniedzējtiesai.

41. Vispirms es izteikšu dažus ievada apsvērumus par to, ka PVN pirmās summas maksājums ir jānosaka 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 apvērsta maksēšanas mehānismu, noraidot prasītāja pieteikumu par viā nomaksāt PVN atskaitēšanu (2). Visbeidzot, es izvērtēšu prasītāja uzlikto soda samērīgumu (3).

1) PVN pirmās summas nosakīšana no PVN otrās summas

42. Ir jāpaskaidro, ka nākamajā punktā izpētītie jautājumi vispirms ir saistīti ar nodokļa saistībām un tiesībām, kas prasītājam rodas viā attiecībā ar nodokļu iestādi saistībā ar

PVN otro summu. Šie jautājumi turpretim neattiecas uz tiesībām un pienākumiem, kas rodas prasītāja, pārdēvēja 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 savstarpīgi jālabo prasītājam ar pārdēvēju un pārdēvējam ar Valsts kasi (13).

44. Tiesa iepriekš ir nospriedusi, ka PVN, par kuru kļūdaini ir izrakstīti rēķini, atmaksas jautājums ir jāregulē dalībvalstī (14), paredzot nosacījumus, kuros tiek ievēroti abi – gan līdzvērtības, gan efektivitātes – principi (15). It pašā saistībā ar efektivitātes principu es atzīmēju diezgan specifiskos apstākļus, kuros notika pārvietojamā angāra pirkums, proti, ka pirkuma laikā pārdēvējs bija maksātnespējīgs un ka piespiedu izsoli rēķoja nodokļu iestādes (16).

45. Lai kļūda būtu valsts procedūra PVN pirmās summas atmaksai, ir svarīgi uzsvērt, ka Valsts kasei principā ir jāatmaksā šī summa pārdēvējam 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. Tāu šim faktam, pēc manām domām, ir zināma nozīme prasītāja atskaitēšanas tiesību novērtēšanā un soda samērīguma noteikšanā.

2) Prasītāja PVN parāds un PVN atskaitēšanas 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 pārdēvējam, samaksātu PVN saskaņā ar apvērstās maksāšanas mehānismu, un aizliegt nodokļu maksātājam atskaitīt nomaksāto PVN, ja vien nodokļu maksātājs nav pieņēmis 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 apvērstās 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 pašums, 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 viā nomaksāt PVN atskaitēšanu, ir cits jautājums.

51. Tiesa ir nospriedusi, ka atskaitēšanas tiesības ir PVN shēmas neatņemama sastāvdaļa, ko nedrīkst ierobežot, izņemot krāpniecisku vai āunprātīgu darbību gadījumus (18).

52. Iesniedzītāja paskaidro, ka nav prasītāja veiktas nodokļu krāpšanas pazīmes. Interesanti, ka pamata lietā nodokļu iestādes ir atzinušas, ka prasītājam tik tiešām bija tiesības atskaitīt aplūkamo 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

iest?des paman?ja, ka pras?t?js nav izpild?jis savus pien?kumus saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nismu, t?s pazi?oja, ka PVN otr? summa ir k?uvusi par “nodok?a starp?bu” – dom?jams, par nodok?a par?du. T?d?j?di š?iet, ka saska?? ar likumu vai ar nodok?u iest?žu administrat?vo praksi PVN otr? summa p?rv?rt?s par nodok?a par?du, uz ko vairs neattiecas atskait?šanas ties?bas.

55. Tas, j?dom?, noz?m?, ka pras?t?ja izdevumi š? nomaks?t? PVN apm?r? vairs nevar tikt atskait?ti. Man? skat?jum? šis rezult?ts ir pretrun? PVN neitralit?tes principam, kas ir rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai (19), t?d? zi??, ka neitralit?tes principa m?r?is ir piln?b? atbr?vot nodok?a maks?t?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu (20), un nodrošin?t, lai gal?gais pat?r?t?js piln?b? uz?emtos PVN nastu (21).

56. T?p?c mans starpsecin?jums ir t?ds, ka PVN neitralit?tes princips neliedz nodok?u iest?d?m piepras?t, lai nodok?a maks?t?js, kas samaks?jis nepamatotu PVN preces p?rdev?jam vai pakalpojuma sniedz?jam, samaks?tu PVN saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nismu. Tom?r PVN neitralit?tes princips liedz nodok?u iest?d?m atteikt š?dam nodok?a maks?t?jam atskait?t nomaks?to PVN, kuru nodok?a maks?t?js nav deklar?jis pareizi saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nismu, ja vien nav pier?d?jumu, ka nodok?a maks?t?ja r?c?ba bijusi kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga.

3) Soda sam?r?gums

57. Secin?jums, ka pras?t?jam nepamatoti ir liegts ?stenot vi?a ties?bas, nenoz?m?, ka nodok?u iest?d?m nebija ties?bu uzlikt vi?am sodu par to, ka vi?š nav izpild?jis savus pien?kumus saska?? ar apv?rst?s maks?šanas meh?nismu. Atskait?šanas ties?bas un pien?kums maks?t sodu par to, ka nav izpild?ti pien?kumi, kas izriet no šo ties?bu ?stenošanas, ir divas daž?das lietas.

58. Tiesa ir nospriedusi, ka, t? k? PVN direkt?v? nav tieši paredz?ta sodu sist?ma šaj? direkt?v? min?to nodok?u maks?t?ju pien?kumu neizpildes gad?jum?, dal?bvalstu kompetenc? ir izv?l?ties sankcijas, ko t?s uzskata par piem?rot?m. Tom?r t?m š? kompetence ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus (22).

59. K? Komisija nor?d?jusi savos rakstveida apsv?rumos, viens no šiem principiem ir sam?r?guma princips (23).

60. Lai p?rbaud?tu, vai šis princips ir iev?rots, valsts tiesai ir j?p?rliecin?s, ka attiec?g? sankcija nep?rsniedz to, kas vajadz?gs nodok?u pareizas iekas?šanas un kr?pšanas nov?ršanas m?r?a sasniegšanai (24). V?r? j??em tostarp ar? p?rk?puma raksturs un smagums, k? ar? soda apm?ra noteikšanas nosac?jumi (25).

61. Ung?rijas vald?ba tiesas s?d? paskaidroja, ka piem?rojamaj? valsts ties?bu norm?, proti, 2003. gada Likuma XCII par nodok?iem (*adózási rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény*) 170. pant?, ir paredz?ta standarta soda likme 50 % apm?r?. Š? likme tika piem?rota pras?t?jam.

62. Ung?rijas vald?ba paskaidroja ar?, ka saska?? ar Likuma par nodok?iem 171. pantu standarta 50 % likme var tikt samazin?ta vai ar? sods var netikt piem?rots visp?r iz??muma gad?jumos, kad nodok?u maks?t?js ir r?kojies ar pien?c?gu r?p?bu.

63. Š?iet, ka piem?rojamais valsts regul?jums ?auj piel?got un samazin?t šo sankciju atkar?b? no konkr?t? gad?juma ?patn?b?m (26). T?p?c, v?rt?jot valsts regul?jumu abstrakti, tas š?iet atbilstošs sam?r?guma principam.

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

65. Pirmkārt, šķiet, ka prasītāja rīcība nebija krāpnieciska. Nodokļu iestādēm tika samaksāta gan PVN pirmā summa, gan PVN otrā summa. Otrkārt, lūgums par prejudiciālu jautājumu uzdošanu nav minēts, ka prasītājs kā citādi būtu nokavējis PVN otrās daļas samaksas termiņu, izņemot kavējumu, kas radies, prasītājam pārprotot apvērsta maksāšanas mehānismā darbību. Treškārt, PVN likuma 142. panta 7. punkts ir norādīts, ka par apvērsta maksāšanas mehānismam atbilstoša rīcība izrakstīšanu atbild pārdevējs. Jāuzsver, ka pārdevējs ir izrakstījis rīcību, kas neatbilst noteikumiem, kas piemērojami apvērsta maksāšanas mehānismam, un ka tas notika nodokļu iestāžu organizētās 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 pāšs izņēmums, pamatojoties uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 395. pantu, kustamā pāšuma iegādei tiesas izsolē saskaņā ar minētās direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu nevar tikt piemērots apgrieztās maksāšanas mehānisms.

1 – Oriģinālvārdā – angļu.

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

3 – Ungārijas valdība vadināja uz domu, ka ar PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu esot bijis paredzēts ņēnot ar PVN direktīvas 199. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Tomēr ir grūti saprast, kā šā norma varētu būt saistīta ar izskatāmo lietu, jo 199. panta 1. punkta f) apakšpunkts attiecas uz “preču piegādā[i] cesionāram pēc pāšumtiesību rezervācijas cesijas, ja cesionārs izmanto šīs tiesības”.

4 – Ēenerģadvokātes 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).

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 izvairēšanās no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lūgumus 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

m?r?is. K? ir nor?d?jusi Tiesa, “š? ties?bu norma l?dz ar to ?auj nodok?u iest?d?m iekas?t attiec?gajiem dar?jumiem piem?roto PVN, ja par?dnieka sp?ja samaks?t nodokli ir apgr?tin?ta”. Spriedums, 2013. gada 13. j?nijs, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C?125/12, EU:C:2013:392, 25. un 28. punkts).

8 – PVN direkt?vas 395. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka “Padome p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu var at?aut jebkurai dal?bvalstij ieviest ?pašus pas?kumus, lai atk?ptos no š?s direkt?vas noteikumiem ar nol?ku vienk?ršot PVN iekas?šanas proced?ru vai lai nepie?autu noteiktu veidu nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas”.

9 – Spriedumi, 2016. gada 19. apr?lis, *DI* (C?441/14, EU:C:2016:278, 42. punkts); 2014. gada 15. janv?ris, *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. j?lijs, *JZ* (C?294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33. punkts); 2016. gada 19. apr?lis, *DI* (C?441/14, EU:C:2016:278, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra); 2015. gada 11. novembris, *Klausner Holz Niedersachsen* (C?505/14, EU:C:2015:742, 31. un 32. punkts un tajos min?t? judikat?ra); 2014. gada 30. apr?lis, *Kásler un Káslerné Rábai* (C?26/13, EU:C:2014:282, 65. punkts).

11 – Nesen ar? spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco u.c.* (C?105/14, EU:C:2015:555, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

12 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2008. gada 12. febru?ris, *Willy Kempter KG* (C?2/06, EU:C:2008:78, 45. un 46. punkts). Vair?k 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 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 40.–43. punkts).

14 – Spriedums, 2013. gada 11. apr?lis, *Rusedespred* (C?138/12, EU:C:2013:233, 25. un 26. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

15 – Spriedums, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 37. un 40. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

16 – P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

17 – K? nor?d?ja Tiesa, piem?rojot apv?rst?s maks?šanas meh?nismu, “starp pakalpojumu sniedz?ju un sa??m?ju nenotiek neviens PVN maks?jums, jo p?d?jam min?tajam par veiktaj?m darb?b?m ir j?maks? PVN priekšnodoklis, tom?r princip? šis pats nodoklis var tikt atskait?ts t?d?j?di, ka nodok?u administr?cijai nav j?maks? neviena summa”. Spriedums, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 29. punkts).

- 18 – Skat. ?ener?ladvok?ta M. Špunara [*M. Szpunar*] secin?jumus apvienotaj?s liet?s *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. ar? spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax* u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121, 84. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? zi?? skat. ar? spriedumu, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 45.–47. punkts).
- 19 – Spriedumi, 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2015. gada 23. apr?lis, *GST — Sarviz Germania* (C?111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 20 – Spriedums, 2014. gada 6. febru?ris, *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 21 – Spriedums, 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts). Skat. ar? ?ener?ladvok?ta ?. Bota [*Y. Bot*] secin?jumus liet? *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2016:724, 24. punkta beigu da?a).
- 22 – Spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Rodopi?M 91* (C?259/12, EU:C:2013:414, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 23 – Spriedums, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C?206/13, EU:C:2014:126, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 24 – Spriedums, 2015. gada 23. apr?lis, *GST — Sarviz Germania* (C?111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 25 – Spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Rodopi?M 91* (C?259/12, EU:C:2013:414, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 26 – Spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Rodopi?M 91* (C?259/12, EU:C:2013:414, 40. punkts). Sal. ar spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *R?dlihs* (C?263/11, EU:C:2012:497, 50.–52. punkts).