



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MICHAL BOBEK IŠVADA,
pateikta 2016 m. lapkričio 10 d.¹

Byla C-564/15

Tibor Farkas
prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

(Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas — 199 straipsnio 1 dalies g punktas — Mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo nustatytas „mokesčio skirtumas“, kurį privalo padengti prekių gavėjas — Negalėjimas atskaityti pirkimo PVM — Baudos skyrimas — Baudos proporcingumas“

I – Įvadas

1. T. Farkas (toliau – pareiškėjas) aukcione iš nemokios bendrovės (toliau – pardavėja) įsigijo mobiliųjų angara. Pareiškėjas sumokėjo pardavimo kainą ir pardavėjos apskaičiuotą PVM. Vėliau jis norėjo atskaityti šią sumą PVM deklaracijoje. Tačiau mokesčių administratorius nurodė, kad šiam sandoriui turėjo būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas. Pagal šį mechanizmą pareiškėjas privalėjo tą PVM sumokėti mokesčių administratoriui. Todėl mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti šią sumą, be to, skyrė 50 % mokėtino PVM dydžio baudą.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar tokie mokesčių administratoriaus sprendimai neprieštarauja Direktyvai 2006/112 (toliau – PVM direktyva)².

3. Tačiau prieš atliekant vertinimą visų pirma reikia išnagrinėti pirminį klausimą. Jį netiesiogiai iškėlė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas; šis klausimas susijęs su tinkamu PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkto įgyvendinimu ir šioje byloje nagrinėjamo parduoto turto priskyrimu prie kilnojamojo arba nekilnojamojo turto.

II – Taikytina teisė

A – ES teisė

4. PVM direktyvos 193 straipsnyje tuo metu, kai klostėsi šios bylos aplinkybės, buvo numatyta: „PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

¹ — Originalo kalba: anglų.

² — 2006 m. lapkričio 28 d Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

5. Pagal PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punktą valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas „nekilnojamojo turto, kurį skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimas“.

6. PVM direktyvos 226 straipsnio 11 punkte numatyta, kad, kai prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, sąskaitose faktūrose PVM tikslais iš esmės privaloma nurodyti tik šiuos rekvizitus: „nuorod[ą] į taikomą šios direktyvos nuostatą arba atitinkamą nacionalinę nuostatą, arba bet kokia kita nuorod[ą], kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra neapmokestinamas arba kad taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka“.

B – Nacionalinė teisė

7. 2007 m. *az általános forgalmi adórol szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 142 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „mokestį moka apmokestinamasis asmuo, kuris yra prekių arba paslaugų gavėjas <...> g) verslui naudojamo ilgalaikio turto tiekimo ar kitų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kai tokių prekių ar paslaugų vertė atitinkamai jų tiekimo ar teikimo momentu yra ne mažesnė nei 100 000 HUF, atveju, jeigu pradėta prekes tiekiančio arba paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens bankroto ar bet kokia kita procedūra, kuria galutinai konstatuojamas tokio asmens nemokumas“.

8. Jeigu sandoriui taikomas 142 straipsnio 1 dalies g punktas, pagal PVM įstatymo 142 straipsnio 7 dalį „prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas privalo išduoti sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodoma <...> pardavimo PVM suma <...>“.

9. PVM įstatymo 169 straipsnio n punkte numatyta, kad, jeigu PVM turi sumokėti prekių arba paslaugų gavėjas, sąskaitoje faktūroje turi būti „nuoroda į „fordított adózás“ („atvirkštinio apmokestinimo tvarka“).

III – Faktinės aplinkybės, procesas nacionalinėse institucijose ir teisme ir prejudiciniai klausimai

10. Pareiškėjas įsigijo mobiliųjų angarą elektroniniame aukcione, mokesčių administratoriui vykdant pardavėjos turto priverstinio pardavimo procedūrą.

11. Pardavėja išrašė sąskaitą faktūrą pagal įprastą apmokestinimo PVM tvarką reglamentuojančias teisės nuostatas ir joje kaip prekės tiekimo datą nurodė 2012 m. lapkričio 26 d. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad pareiškėjas sumokėjo pardavimo kainą su PVM (toliau – pirmoji PVM suma). Vėliau teikdamas PVM deklaraciją jis paprašė atskaityti atitinkamą PVM sumą.

12. Tačiau, kai *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága* (Bács-Kiskun provincijos mokesčių direkcija, toliau – pirmosios instancijos mokesčių administratorius) atliko pareiškėjo apskaitos patikrinimą, konstatavo, kad turėjo būti taikomas PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas. Todėl pareiškėjas turėjo būti sumokėjęs už šį sandorį PVM kaip angaro pirkėjas. Pirmosios instancijos mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėjas turi sumokėti 744 000 HUF „mokesčio skirtumą“, ir nurodė, kad ši suma atitinka PVM, kurį reikia sumokėti už sandorį pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą (toliau – antroji PVM suma). Jis atmetė pareiškėjo prašymą atskaityti šią sumą ir skyrė 372 000 HUF baudą.

13. Šį sprendimą patvirtino antrosios instancijos mokesčių administratorius *Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Dél alföld regiono generalinė mokesčių direkcija, toliau – atsakovas).

14. Pareiškėjas apskundė šį sprendimą *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija). Jis teigia, kad tokiais nacionalinio mokesčių administratoriaus priimtais sprendimais pažeista ES teisė. Jis nurodo, kad atsakovas nesuteikė jam teisės į PVM atskaitą tik dėl formalios klaidos, nes nagrinėjamą sąskaitą faktūrą pardavėjas išrašė pagal įprastą apmokestinimo tvarką, užuot taikiusi atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Jis pažymi, kad pardavėjas sumokėjo pirmą PVM sumą į valstybės biudžetą. Todėl valstybės biudžetui nepadaryta jokia žala ir jam prieinami visi duomenys, kurių reikia teisingai mokesčio sumai nustatyti.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pritaria kai kurioms pareiškėjo išdėstytoms abejonėms. Jis nurodo, kad nėra nustatyta jokių aplinkybių, kurios patvirtintų mokesčių slėpimo faktą. Jis daro išvadą, kad neatrodo, jog mokesčių administratoriaus pateiktas aiškinimas būtų proporcingas tikslui, kurio siekiama atvirkštinio apmokestinimo mechanizmu.

16. Tokiomis aplinkybėmis *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar PVM direktyvos nuostatomis, konkrečiai kalbant, proporcingumo principui ir mokesčių neutralumo bei mokesčių slėpimo prevencijos tikslams, neprieštarauja PVM įstatymo nuostatomis paremta mokesčių administratoriaus praktika, kurios laikydamasis mokesčių administratorius konstatuoja mokesčio skirtumą, kurį privalo padengti prekės įgijėjas (arba paslaugos gavėjas), tuo atveju, kai prekės tiekėjas (arba paslaugos teikėjas) išduoda sąskaitą faktūrą už sandorį, kuriam taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, laikydamasis įprastos apmokestinimo tvarkos, ir deklaruoja ir sumoka šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM į valstybės biudžetą, o prekės įgijėjas (arba paslaugos gavėjas) savo ruožtu atskaito sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui sumokėtą PVM, nors negali pasinaudoti teise į PVM, kuris konstatuotas kaip mokesčio skirtumas, atskaitą?
2. Ar sankcija, skiriama už netinkamo apmokestinimo būdo pasirinkimą tuo atveju, kai konstatuojamas mokesčio skirtumas, kuris lemia ir 50 % mokesstinės baudos skyrimą, nors valstybės biudžetas visiškai nepraranda įplaukų ir nėra piktnaudžiavimo įrodymų, yra proporcinga?“

17. Rašytines pastabas pateikė Estijos ir Vengrijos vyriausybės ir Komisija. Vengrijos vyriausybė ir Komisija buvo išklausytos per 2016 m. rugsėjo 7 d. posėdį.

IV – Vertinimas

18. PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatyta, kad jis taikomas tik „nekilnojamojo turto, kurį skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimui“. Taigi, ši nuostata akivaizdžiai taikoma tik *nekilnojamajam* turtui.

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme nurodo, kad turtas, kurį įsigijo pareiškėjas, yra „mobilusis angaras“. Tačiau šis teismas nenurodo, ar pagal nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes jis yra priskyręs angarą prie kilnojamojo, ar prie nekilnojamojo turto.

20. Tai, kodėl šis klausimas nebuvo labai svarbus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, būtų galima suprasti atsižvelgiant į (šios išvados 7 punkte cituojamas) nacionalinės teisės aktų nuostatas, kuriose nedaroma skirtumo tarp kilnojamojo ir nekilnojamojo turto. Tačiau šis skirstymas turi lemiamą reikšmę PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkto taikymui.

21. Nors tai galiausiai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, darysiu prielaidą, kad *mobilusis* angaras yra (kaip iš tiesų rodo jo pavadinimas) kilnojamas turtas (A skirsnis). Toliau įvertinsiu neįtikimą scenarijų, pagal kurį mobilusis angaras būtų priskirtas prie nekilnojamojo turto (B skirsnis).

A – *Jeigu mobilusis angaras būtų kilnojamasis turtas*

22. Nėra abejonių, kad PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punktas taikomas tik *nekilnojamajam* turtui.

23. Vengrijos vyriausybė per posėdį patvirtino, kad PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktu siekta įgyvendinti PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punktą³. Ji taip pat patvirtino, kad PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktas vienodai taikomas ir kilnojamajam, ir nekilnojamajam turtui.

24. Taigi, jeigu PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktas taikomas kilnojamajam turtui ir jeigu mobilusis angaras turėtų būti priskirtas prie tokio turto, atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo sritis yra išplėsta ir peržengia PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkto materialinės taikymo srities ribas.

25. Kyla dar vienas susijęs klausimas – ar valstybė narė turi teisę taip išplėsti 199 straipsnio 1 dalies g punkto materialinę taikymo sritį. Manau, kad neturi dėl toliau nurodytų priežasčių.

26. Pirma, pagrindinė taisyklė dėl to, kam tenka prievolė sumokėti PVM, numatyta PVM direktyvos 193 straipsnyje⁴. Jame nurodyta, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

27. Be to, tuo metu, kai klostėsi šios bylos aplinkybės, toje nuostatoje buvo numatyta, kad PVM direktyvos 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytais atvejais mokesť gali sumokėti „kitas asmuo“.

28. Taigi, tose nuostatose išdėstyta atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taisyklė yra 193 straipsnyje numatytos pagrindinės taisyklės išimtis. Todėl tų nuostatų taikymo sritis turi būti aiškinama siaurai⁵. Šios bylos aplinkybėmis tai reiškia, kad nuo bendrosios taisyklės turėtų būti nukrypstama tik PVM direktyvoje aiškiai nurodytais atvejais.

29. Antra, atsižvelgiant į PVM direktyvos 193 straipsnį ir 199 straipsnio 1 dalies g punktą, aiškinamus kartu, matyti, kad asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM už tiekiamą nekilnojamąjį turtą, perleidžiamą priverstinio pardavimo tvarka, nustatymas visiškai suderintas. Kaip jau yra išaiškinęs Teisingumo Teismas, 199 straipsnio 1 dalies g punkto nuostata kartu su kitais 199 straipsnyje pateiktais atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo pagrindais numatyta⁶ siekiant leisti visoms valstybėms narėms taikyti nukrypti leidžiančias priemones: anksčiau jas buvo leista taikyti tik kai kurioms valstybėms narėms ir jomis siekta užkirsti kelią mokesčių slėpimui bei vengimui tam tikruose sektoriuose arba sudarant tam tikrų rūšių sandorius⁷.

30. Taigi, dėl to, kad šios nuostatos suderintos, valstybės narės negali savo nuožiūra išplėsti PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos išimties materialinės taikymo srities.

3 — Vengrijos vyriausybė nurodė, kad PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktu siekta įgyvendinti ir PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies f punktą. Tačiau sunku suprasti, kuo ši nuostata svarbi šiai bylai, nes 199 straipsnio 1 dalies f punktas susijęs su „prekių tiekimu, teise į nuosavybę perleisus perėmėjui ir jam pasinaudojus šia teise“.

4 — Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2014:2351, 29 punktas).

5 — 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

6 — 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčių tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinančia tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų (OL L 221, 2006, p. 9). 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 24 punktas).

7 — Žr. Direktyvos 2006/69 1 konstatuojamąją dalį ir PVM direktyvos 42 konstatuojamąją dalį, kurioje išdėstytas PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkto tikslas. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, šia „nuostata mokesčių institucijoms suteikiama galimybė gauti nagrinėjamiems sandoriams taikomą PVM, kai skolininko gebėjimas jį sumokėti yra pažeistas“. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimas *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, 25 ir 28 punktai).

31. Trečia, vienintelis galimas būdas atskirai valstybei narei nukrypti nuo 193 straipsnyje ir 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos bendrosios taisyklės yra gauti leidimą nukrypti pagal PVM direktyvos 395 straipsnį. Šia nuostata valstybėms narėms suteikta galimybė prašyti suteikti teisę „imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo [PVM direktyvos] nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui“.

32. Todėl Vengrija būtų galėjusi išplėsti 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos išimties taikymo sritį gavusi pagal PVM direktyvos 395 straipsnį Tarybos sprendimu suteiktą leidimą nukrypti nuo PVM direktyvos nuostatų⁸.

33. Per posėdį patvirtinta, kad Vengrijai nesuteiktas individualus leidimas taip nukrypti nuo PVM direktyvos nuostatų.

34. Kadangi Vengrijai neleista nukrypti nuo PVM direktyvos nuostatų pagal PVM direktyvos 395 straipsnį, ši valstybė narė negali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo mobiliojo angaro tiekimui, kaip nurodyta nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje.

35. Taigi, nacionalinio teismo nagrinėjamos bylos aplinkybėmis PVM direktyva turėtų būti aiškinama taip, kad ja draudžiama atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo sritį išplėsti taip, kad jis būtų taikomas kilnojamajam turtui, kuris perleidžiamas priverstinio pardavimo tvarka.

36. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytos faktinės aplinkybės rodytų, kad pareiškėjas ir pardavėja laikėsi PVM direktyvos nuostatų, kai mobiliojo angaro tiekimui taikė įprastą apmokestinimo PVM tvarką.

37. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šios bylos aplinkybes, padarytų išvadą, kad mobilusis angaras iš tiesų yra kilnojamasis turtas, jis privalėtų padaryti dėl šios faktinės aplinkybės reikalingas išvadas, remdamasis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika.

38. Nacionalinės teisės aktai turi būti aiškinami kuo labiau atsižvelgiant į atitinkamas ES teisės nuostatas⁹. Tačiau, kaip yra pripažinęs Teisingumo Teismas, ES teisę atitinkančio aiškinimo pareiga ribojama. Visų pirma, ja negalima grįsti nacionalinės teisės aiškinimo *contra legem*¹⁰. Kai neįmanoma pateikti ES teisę atitinkančio aiškinimo, nacionalinis teismas privalo užtikrinti visišką ES teisės veikimą, jei būtina, netaikydamas ES teisės neatitinkančių nacionalinės teisės nuostatų; nebūtina, kad tos nuostatos būtų prieš tai panaikintos¹¹. Tai, ar nacionalinis teismas turi teisę savo iniciatyva kelti ES teisės klausimus, priklauso nuo ekvivalentiškumo principo laikymosi, o būtent nuo to, ar panašiu atveju nacionalinis teismas privalėtų savo iniciatyva kelti nacionalinės teisės klausimus¹².

8 — PVM direktyvos 395 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui <...>“.

9 — 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimas *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, 42 punktas), 2014 m. sausio 15 d. Sprendimas *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, 38 punktas), 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Koushkaki* (C-84/12, EU:C:2013:862, 75–76 punktai).

10 — Žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *JZ* (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, 33 punktas), 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimą *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), 2015 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Klausner Holz Niedersachsen* (C-505/14, EU:C:2015:742, 31 ir 32 punktai bei juose nurodyta teismo praktika), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Kásler ir Káslerné Rábai* (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, 65 punktas).

11 — Vienas naujausių su tuo susijusių sprendimų – 2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Taricco ir kt.* (C-105/14, EU:C:2015:555, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Šiuo klausimu žr. 2008 m. vasario 12 d. Sprendimą *Kempter* (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, 45 ir 46 punktai). Taip pat žr. 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *van Schijndel ir van Veen* (C-430/93 ir C-431/93, EU:C:1995:441, 13, 14 ir 22 punktai) ir 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Kraaijeveld ir kt.* (C-72/95, EU:C:1996:404, 57, 58 ir 60 punktai).

B – *Jeigu mobilusis angaras būtų nekilnojamasis turtas*

39. Dėl pirma nurodytų priežasčių manau, kad šios bylos vertinimas čia galėtų ir baigtis.

40. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į jam nurodytas faktines aplinkybes, vis dėlto padarytų išvadą, kad mobilusis angaras yra nekilnojamasis turtas (nors pats jo pavadinimas rodo, kad tai mažai tikėtina), toliau pateikiu trumpą alternatyvų išaiškinimą, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gautų visą reikalingą pagalbą.

41. Pirmiausia pateiksiu kelias išankstines pastabas dėl to, kaip turėtų būti atskiriamos sumokėtos pirmoji ir antroji PVM sumos (1 poskirsnis). Tuomet išnagrinėsiu klausimą, ar mokesčių administratorius turėjo teisę pareiškėjo reikalauti laikytis įsipareigojimų mokėti PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą ir kartu atmesti pareiškėjo prašymą atskaityti jo sumokėtą pirkimo PVM (2 poskirsnis). Galiausiai, įvertinsiu pareiškėjui skirtos baudos proporcingumą (3 poskirsnis).

1. Pirmosios ir antrosios PVM sumų atskyrimas

42. Reikėtų paaiškinti, kad kitame poskirsnyje nagrinėjami klausimai visų pirma susiję su mokesčiais prievolėmis ir teisėmis, pareiškėjui kylančiomis jo santykiuose su mokesčių administratoriumi dėl antrosios PVM sumos. Ir priešingai – šie klausimai nesusiję su teisėmis ir pareigomis, kurių kyla pareiškėjo, pardavėjos ir valstybės biudžeto santykiuose dėl pirmosios PVM sumos.

43. Kalbant apie atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymą, jeigu darytume prielaidą, kad šis mechanizmas iš tiesų turėjo būti taikomas nagrinėjamam sandoriui, pirmosios PVM sumos sumokėjimas buvo klaida. Ši klaida turėtų būti ištaisyta pareiškėjo ir pardavėjos ir pardavėjos ir valstybės biudžeto santykiuose¹³.

44. Teisingumo Teismas anksčiau yra konstatavęs, kad klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM grąžinimo klausimą turi reglamentuoti valstybės narės¹⁴, laikydamosi sąlygų, kurios atitinka dvejopą lygybės ir veiksmingumo reikalavimą¹⁵. Ypač dėl veiksmingumo reikalavimo atkreipiu dėmesį į gana specifines aplinkybes, kuriomis buvo parduotas mobilusis angaras, o būtent į tai, kad pardavimo metu pardavėja buvo nemoki ir perleidimą priverstinio pardavimo tvarka organizavo mokesčių administratorius¹⁶.

45. Kad ir kokia būtų nacionalinė pirmosios PVM sumos susigrąžinimo tvarka, svarbu pažymėti, kad valstybės biudžetas iš esmės privalo grąžinti šią sumą pardavėjai ir (arba) pareiškėjui.

46. Todėl manau, kad pirmoji PVM suma, kuri buvo sumokėta į valstybės biudžetą, neturi tiesioginės reikšmės vertinant pareiškėjo pareigas, kylančias taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Vis dėlto manau, kad ta pati aplinkybė turi tam tikros reikšmės, kai vertinama pareiškėjo teisė atlikti atskaitą ir baudos proporcingumas.

13 — Šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimą *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 40–43 punktai).

14 — 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 25 ir 26 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

15 — 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 37 ir 40 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

16 — Pagal analogiją žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

2. Pareiškėjo prievolė mokėti PVM ir teisė į atskaitą

47. Atsižvelgdamas į pateiktas pastabas manau, jog pirmąjį prejudicinį klausimą reikėtų aiškinti taip, kad juo siekiama išsiaiškinti, ar PVM neutralumo principas užkerta kelią mokesčių administratoriui reikalauti iš apmokestinamojo asmens, kuris prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui yra sumokėjęs nemokėtiną PVM, sumokėti tą PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą ir atsisakyti suteikti tokiam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM, jeigu jo veiksmai nėra nesąžiningi.

48. Jeigu darytume prielaidą, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas šiomis aplinkybėmis tikrai turėjo būti taikomas, pareiškėjui iš tiesų kilo prievolė sumokėti PVM už angaro tiekimą. Tai reiškia, kad už angaro tiekimą neturėjo būti skaičiuojamas PVM ir sąskaitoje faktūroje turėjo būti daroma nuoroda į atvirkštinį apmokestinimą PVM, kaip nurodyta PVM įstatymo 169 straipsnio n punkte.

49. Kaip nurodo Komisija, tai taip pat reiškia, kad pareiškėjas privalėjo deklaruoti PVM mokesčių administratoriui. Todėl, jeigu darytume prielaidą, kad angaras yra nekilnojamasis turtas, mokesčių administratorius turėjo teisę reikalauti pareiškėjo laikytis pareigų, kylančių taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą¹⁷.

50. Tačiau tai, ar jis turėjo teisę atmesti pareiškėjo prašymą atskaityti pirkimo PVM, yra kitas klausimas.

51. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir jos negalima riboti, iš esmės išskyrus sukčiavimo bei piktnaudžiavimo atvejus¹⁸.

52. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino, kad nėra duomenų, jog pareiškėjas būtų slėpęs mokesčius. Įdomu tai, kad pagrindinėje byloje mokesčių administratorius pripažino, jog pareiškėjas iš tiesų turėjo teisę atskaityti nagrinėjamą pirkimo PVM sumą. Vengrijos vyriausybė pritarė tokiam požiūriui.

53. Nepaisant to, atsižvelgiant į šios bylos aplinkybes matyti, kad galiausiai pareiškėjui ši teisė nesuteikta.

54. Man lieka neaišku, kaip ir kodėl tai nutiko. Kaip suprantu, kai mokesčių administratorius pastebėjo, kad pareiškėjas nesilaikė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo reikalavimų, jis konstatavo, jog antroji PVM suma tapo „mokesčio skirtumu“ – greičiausiai mokestiniu įsiskolinimu. Taigi, atrodo, kad pagal įstatymą arba pagal mokesčių administratoriaus taikomą praktiką antroji PVM suma virto mokestiniu įsiskolinimu, kuriam teisė į atskaitą nebetaikoma.

17 — Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, „neatliekamas PVM mokėjimas tarp paslaugų teikėjo ir gavėjo, pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčių administratoriui“. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimas *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 29 punktą).

18 — Žr. generalinio advokato M. Szpunar išvadą, pateiktą sujungtose bylose *Staatssecretaris van Financiën ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2217, 42 punktą). 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimas *Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 48 punktą). Taip pat žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 84 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką). Šiuo klausimu taip pat žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 45–47 punktai).

55. Tai greičiausiai reiškia, kad tą pirkimo PVM sumą atitinkančios pareiškėjo išlaidos nebegali būti atskaitytos. Manau, kad toks rezultatas prieštarauja bendrai PVM sistemai būdingam PVM neutralumo principui¹⁹, nes šiuo principu siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos²⁰ ir užtikrinti, kad PVM sumokėtų tik galutinis vartotojas²¹.

56. Todėl darau tarpinę išvadą, kad PVM neutralumo principas neužkerta kelio mokesčių administratoriui reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui) sumokėjo nemokėtiną PVM, sumokėtų tą PVM pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Tačiau pagal PVM neutralumo principą mokesčių administratorius negali atsisakyti suteikti tokiam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM, kurio apmokestinamasis asmuo tinkamai nedeklaravo pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, jeigu nėra jo sukčiavimo įrodymų.

3. Baudos proporcingumas

57. Išvada, kad pareiškėjui neteisėtai neleista pasinaudoti teise į atskaitą, nereiškia, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės jam skirti baudos už pareigų, kylančių iš atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, nevykdymą. Teisė į atskaitą ir pareiga sumokėti baudą už pareigų, kurios yra naudojimosi šia teise sąlyga, nevykdymą yra du atskiri klausimai.

58. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad, kadangi PVM direktyvoje nenumatyta sankcijų sistema šioje direktyvoje numatytų ir apmokestinamiesiems asmenims taikomų pareigų nesilaikymo atveju, valstybės narės turi pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi ES teisės ir jos bendrųjų principų²².

59. Kaip rašytinėse pastabose nurodė Komisija, vienas iš tokių principų yra proporcingumo principas²³.

60. Norėdamas patikrinti, ar šio principo laikomasi, nacionalinis teismas turi įsitikinti, kad atitinkama sankcija neviršija to, kas būtina norint pasiekti tikslus užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui²⁴. Taip pat reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo pobūdį ir sunkumą ir į sankcijos dydžio nustatymo taisykles²⁵.

61. Vengrijos vyriausybė per posėdį paaiškino, kad taikytinoje nacionalinės teisės nuostatoje, būtent *adózas rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény* (2003 m. Apmokestinimo įstatymas Nr. XCII) 170 straipsnyje, numatytas 50 % baudos dydis. Tokio dydžio bauda ir paskirta pareiškėjui.

62. Vengrijos vyriausybė taip pat paaiškino, kad pagal Apmokestinimo įstatymo 171 straipsnį numatytas 50 % baudos dydis gali būti sumažintas arba bauda gali būti visai neskirta – išimtiniais atvejais, jeigu apmokestinamojo asmens veiksmai atitiko deramo rūpestingumo reikalavimą.

19 — 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika) ir 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimas *GST-Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

20 — 2014 m. vasario 6 d. Sprendimas *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

21 — 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas). Taip pat žr. 2016 m. rugsėjo 22 d. generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2016:724, 24 punkto pabaiga).

22 — 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

23 — 2014 m. kovo 6 d. Sprendimas *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

24 — 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimas *GST-Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

25 — 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

63. Atrodo, kad pagal taikytinas nacionalinės teisės nuostatas sankcija gali būti pakoreguota ir sumažinta atsižvelgiant į konkrečios bylos specifiką²⁶. Todėl abstrakčiai vertinant atrodo, kad nacionalinės teisės nuostatos neprieštarauja proporcingumo principui.

64. Patikrinti, ar pačios nuostatos buvo proporcingai pritaikytos konkrečioje pareiškėjo byloje, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau šioje byloje verta atkreipti dėmesį į keletą aplinkybių.

65. Pirma, atrodo, kad pareiškėjo elgesio negalima vertinti kaip nesąžiningo. Mokesčių administratoriui buvo sumokėtos ir pirmoji, ir antroji PVM sumos. Antra, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neužsiminta apie tai, kad pareiškėjas būtų vėlavęs sumokėti antrąją PVM sumą; jame tik nurodyta, jog jis jos laiku nesumokėjo dėl to, kad kitaip (klaidingai) suprato atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Trečia, PVM įstatymo 142 straipsnio 7 dalyje numatyta, kad pareiga išrašyti sąskaitą faktūrą pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tenka pardavėjui. Pažymėtina, kad pardavėja išrašė sąskaitą faktūrą, kuri neatitiko taikytinų atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taisyklių, ir kad tai nutiko per mokesčių administratoriaus suorganizuotą perleidimo priverstinio pardavimo tvarka procedūrą.

66. Atsižvelgiant į šias specifines aplinkybes, galima diskutuoti, kaip siūlo Komisija, ar standartinis 50 % dydis pritaikytas iš tiesų individualiai įvertinus pareiškėjo atvejį. Tačiau, kaip jau minėta šioje išvadoje, tai, ar šioje byloje laikytasi proporcingumo principo, turi išsiaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

V – Išvada

67. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Kadangi pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 395 straipsnį nesuteiktas specialus leidimas nukrypti nuo šios direktyvos nuostatų, kilnojamojo turto, kuris perleidžiamas priverstinio pardavimo tvarka, tiekimui pagal šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punktą negalima taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo.

26 — 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 40 punktas). Plg. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 50–52 punktai).