TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. balandžio 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Sąjungos teisės normos pažeidimu grindžiamo pagrindo nagrinėjimas teismo iniciatyva — Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Teisė atskaityti pirkimo mokestį — Atvirkštinio apmokestinimo sistema — 199 straipsnio 1 dalies g punktas — Taikymas tik nekilnojamajam turtui — Turto pirkėjo neteisingai sumokėtas mokestis pardavėjui klaidingai išrašius sąskaitą faktūrą — Mokesčių institucijos sprendimas, kuriuo turto pirkėjui nustatoma mokesčių skola, atsisakoma sumokėti jo prašomą atskaitytą sumą ir jam paskiriama fiskalinė bauda“

Byloje C-564/15

dėl *Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság* (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2015 m. spalio 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. lapkričio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Tibor Farkas

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ir C. Lycourgos (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. rugsėjo 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. M. Tátrai, M. Z. Fehér ir G. Koós,

— Estijos vyriausybės, atstovaujamos K. Kraavi-Käerdi,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Havas,

susipažinęs su 2016 m. lapkričio 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vengrų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1; toliau – Direktyva 2006/112), ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Tibor Farkas ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus Pietų Alföld regiono generalinė mokesčių direkcija, Vengrija, toliau – Vengrijos mokesčių administratorius) ginčą dėl šio administratoriaus sprendimo, kuriuo šiam asmeniui nustatoma mokesčių skola ir skiriama fiskalinė bauda dėl nacionalinių nuostatų, susijusių su atvirkštinio apmokestinimo sistema, netaikymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 42 konstatuojamoji dalis išdėstyta taip: „Konkrečiais atvejais valstybėms narėms turėtų būti sudaryta galimybė nustatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka prekes ar paslaugas gaunančiam asmeniui. Tai turėtų padėti valstybėms narėms supaprastinti taisykles ir užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui nustatytuose sektoriuose ir sudarant tam tikrų rūšių sandorius.“

4 Šios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą [pridėtinės vertės mokestį (PVM)] toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

6 Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a ir f punktuose numatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.“

7 Pagal Direktyvos 2006/112 193 straipsnį PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.

8 Minėtos direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte nustatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas [skirti] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

<…>

g) nekilnojamojo turto, kurį skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimas.

<…>“

9 Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 11a punkte numatyta:

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

<…>

11a) kai įsigyjančiam asmeniui tenka prievolė sumokėti PVM, nurodoma „Atvirkštinis apmokestinimas“.

10 Remiantis šios direktyvos 395 straipsniu:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

<…>

2. Valstybė narė, norinti imtis 1 dalyje nurodytų priemonių, siunčia paraišką Komisijai ir jai suteikia visą būtiną informaciją. <…>

Kai Komisija turi visą informaciją, kurios, jos nuomone, reikia prašymo įvertinimui, apie tai ji per vieną mėnesį praneša prašymą pateikusiai valstybei narei ir perduoda prašymą originalo kalba kitoms valstybėms narėms.

3. Per tris mėnesius nuo 2 dalies antroje pastraipoje nurodyto informavimo Komisija pateikia Tarybai arba atitinkamą pasiūlymą, arba, jei ji nepritaria prašomai nukrypti leidžiančiai nuostatai, komunikatą, kuriame išdėsto savo nepritarimo priežastis.

4. 2 ir 3 dalyse nurodyta procedūra bet kuriuo atveju užbaigiama per aštuonis mėnesius nuo dienos, kada Komisija gauna prašymą.“

Vengrijos teisė

11 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomo *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; toliau – PVM įstatymas) 142 straipsnio redakcijoje nustatyta:

„1. Mokestį moka prekių pirkėjas arba paslaugų gavėjas:

<…>

g) ilgalaikio turto verslui tiekimo ar kitų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kai tokių prekių ar paslaugų vertė atitinkamai jų tiekimo ar teikimo momentu yra didesnė nei 100 000 Vengrijos forintų [(HUF) (apie 324 eurai)], atveju, jeigu pradėta prekes tiekiančio arba paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens bankroto ar bet kokia kita procedūra, kuria siekiama galutinai konstatuoti tokio asmens nemokumą;

<…>

7. Tuo atveju, kai taikoma šio straipsnio 1 dalis, prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą, kurioje nenurodytas nei pardavimo mokestis, nei 83 straipsnyje numatyta procentinė dalis.

<…>“

12 PVM įstatymo 169 straipsnio n punkte numatyta:

„Sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodyti šie rekvizitai:

<…>

n) nuoroda „atvirkštinis apmokestinimas“, kai mokestį turintis sumokėti asmuo yra prekės pirkėjas arba paslaugų gavėjas.

<…>“

13 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Apmokestinimo organizavimo įstatymas Nr. XCII, toliau – Mokesčių procedūros kodekso įstatymas) 170 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Tuo atveju, kai mokesčiai sumokami nepakankamai, mokama fiskalinė bauda. Baudos suma sudaro 50 % nesumokėtos sumos, nebent šiame įstatyme nurodyta kitaip. Baudos suma sudaro 200 % nesumokėtos sumos, kai skirtumas, palyginti su mokėtina suma, susijęs su pajamų slėpimu, įrodymų, apskaitos dokumentų ar įrašų falsifikavimu ar sunaikinimu. Mokesčių institucijos taip pat skiria fiskalinę baudą, kai apmokestinamasis asmuo, neturėdamas tam teisės, pateikia paramos prašymą, prašymą grąžinti mokestį ar deklaraciją, susijusią su turtu, parama ar grąžinimu, o administratorius prieš suteikimą jau yra konstatavęs, kad šis apmokestinamasis asmuo tokios teisės neturi. Tokiu atveju suma, nuo kurios skaičiuojama bauda, yra lygi nepagrįstai reikalaujamai sumai.

2. Apmokestinamojo asmens nesumokėtas mokesčių skirtumas atvirkštinio apmokestinimo atveju neturi būti laikomas nepakankamu mokesčio sumokėjimu, nebent tas skirtumas nesumokėtas iki nustatyto termino arba buvo gauta parama iš biudžeto. <…>“

14 Mokesčių procedūros kodekso įstatymo 171 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„1. Baudos dydis gali būti sumažintas ar ji net panaikinta savo iniciatyva ar gavus prašymą, esant išimtinėms aplinkybėms, kai galima daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo, jo atstovas, darbuotojas, narys ar įgaliotinis, dėl kurio atsirado mokesčio skola, veikė taip įžvalgiai, kaip iš jo galima buvo tikėtis atitinkamoje situacijoje. Bauda turi būti sumažinama įvertinus visas nagrinėjamo atvejo aplinkybes, be kita ko, mokesčio skolos mastą, jos atsiradimo aplinkybes, apmokestinamojo asmens neteisėtų veiksmų (veikimo ar neveikimo) rimtumą ir dažnumą.

2. Nei savo iniciatyva, nei gavus prašymą bauda nemažinama, kai mokesčių skola yra susijusi su pajamų slėpimu, įrodymų, apskaitos dokumentų ir įrašų falsifikavimu ir sunaikinimu.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 T. Farkas įsigijo mobilųjį angarą iš mokesčių skolininkės ribotos atsakomybės bendrovės, perleidusios turtą priverstinio pardavimo tvarka mokesčių administratoriaus organizuotame elektroniniame aukcione. Pardavėjas išrašė sąskaitą faktūrą ir nurodė su šiuo sandoriu susijusį PVM pagal įprastam apmokestinimui taikomas taisykles. Kai T. Farkas sumokėjo pagal priverstinio pardavimo tvarką nustatytą pardavimo kainą, jis sumokėjo pardavėjo nurodytą PVM, o jį pardavėjas pervedė Vengrijos mokesčių administratoriui.

16 T. Farkas atskaitė šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą pardavimo PVM. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága* (Bács-Kiskun medės mokesčių direkcija prie Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos, Vengrija) vėliau atliko T. Farkas prašomų grąžinti sumų patikrinimą remdamasi 2012 m. ketvirto trimestro PVM deklaracijomis. Ši mokesčių institucija nustatė, kad nebuvo laikomasi atvirkštinio apmokestinimo sistemos taisyklių, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktą, pagal kurias T. Farkas, kaip prekės pirkėjas, PVM turėjo sumokėti tiesiogiai į valstybės biudžetą. 2014 m. liepos 11 d. sprendimu – jis patvirtintas 2014 m. lapkričio 7 d. sprendimu – Vengrijos mokesčių administratorius nustatė, kad T. Farkas nesumokėjo 744 000 HUF (apie 2 400 eurų) mokesčio skirtumo, atmetė jo prašymą grąžinti pardavėjui sumokėtą PVM ir paskyrė 372 000 HUF (apie 1 200 eurų) fiskalinę baudą.

17 T. Farkas tvirtina, kad Vengrijos mokesčių administratorius atėmė iš jo teisę į PVM atskaitą dėl formalių trūkumų, t. y. dėl to, kad nagrinėjama sąskaita faktūra buvo išrašyta kaip įprasto apmokestinimo atveju, nors tai buvo atvirkštinio apmokestinimo atvejis, ir taip pažeidė Sąjungos teisę. Jis mano, kad sprendimas, kuriuo jam nurodoma sumokėti mokesčio skirtumą, yra nepateisinamas, nes pardavėjas sumokėjo į valstybės biudžetą PVM. T. Farkas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, kad jis kreiptųsi į Teisingumo Teismą su klausimu, ar teisės į atskaitą atėmimas iš jo yra suderinamas su Sąjungos teise.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Vengrijos mokesčių administratorius neatėmė Iš T. Farkas teisės į PVM atskaitą, bet, remdamasis PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktu, jį įpareigojo sumokėti pagal atvirkštinio apmokestinimo taisykles mokėtiną mokestį. Jo mokėtinas skirtumas atitinka su nagrinėjamu sandoriu susijusioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, remiantis Vengrijos mokesčių administratoriaus sprendimu, nors T. Farkas sumokėjo PVM pardavėjui, jis laikomas prievolę mokėti mokestį į valstybės biudžetą turinčiu asmeniu. Nors Vengrijos mokesčių administratorius neginčija jo teisės į sumokėto PVM atskaitą, jis atima iš sumos, kurią T. Farkas prašo grąžinti, mokesčio, kurį, administratoriaus nuomone, jis turi sumokėti, skirtumą. Kadangi abi sumos vienodos, jos padengia viena kitą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatavo, kad pardavėjas sumokėjo PVM į valstybės biudžetą, todėl biudžetas nepatyrė žalos dėl to,

kad nagrinėjama sąskaita faktūra buvo klaidingai išrašyta kaip įprasto apmokestinimo, o ne atvirkštinio apmokestinimo atveju. Be to, jo teigimu, niekas nerodo, kad buvo sukčiaujama mokesčių srityje ar ketinama gauti mokestinį pranašumą.

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad praktikoje Vengrijos mokesčių administratoriaus sprendimas kliudo T. Farkas pasinaudoti teise į atskaitą. Atsižvelgiant į faktą, kad teisė į PVM atskaitą remiantis Direktyva 2006/112 ir Teisingumo Teismo jurisprudencija gali būti nesuteikta tik įrodžius sukčiavimą mokesčių srityje, neatrodo, kad šis sprendimas būtų proporcingas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo siekiamam tikslui.

20 Šiomis aplinkybėmis *Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság* (Kečkemėto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 nuostatoms ir ypač proporcingumo principui, mokesčių neutralumo ir mokesčių slėpimo prevencijos tikslams neprieštarauja PVM įstatymo nuostatomis paremta mokesčių administratoriaus praktika, kurios laikydamasis mokesčių administratorius nustato mokesčio skirtumą, kurį privalo padengti prekės pirkėjas (arba paslaugos gavėjas), tuo atveju, kai prekės tiekėjas (arba paslaugos teikėjas) išrašo 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 pirkėjas (arba paslaugos gavėjas) savo ruožtu atskaito sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui sumokėtą PVM, nors negali pasinaudoti teise į PVM, kuris nustatytas kaip mokesčio skirtumas, atskaitą?

2. Ar sankcija, skiriama už klaidingo apmokestinimo būdo pasirinkimą tuo atveju, kai nustatomas mokesčio skirtumas, kuris lemia ir 50 % dydžio fiskalinės baudos skyrimą, nors valstybės biudžetas visiškai nepraranda mokestinių pajamų ir nėra piktnaudžiavimo įrodymų, yra proporcinga?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

21 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris apibūdinamas kaip T. Farkas atliktas mobilaus angaro pirkimas nacionalinių mokesčių institucijų organizuotame elektroniniame aukcione priverstinio pardavimo tvarka. Taikydamos PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktą, kuris, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, perkelia Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktą, šios institucijos manė, kad šiam sandoriui turėjo būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, nurodė T. Farkas sumokėti su šiuo pardavimu susijusį PVM ir skyrė jam fiskalinę baudą.

22 Atsakydama į Teisingumo Teismo per posėdį pateiktą klausimą Vengrijos vyriausybė nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris yra susijęs su kilnojamojo turto tiekimu ir kad PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar tai kilnojamasis, ar nekilnojamasis turtas.

23 Šiuo klausimu pažymėtina, kad remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo. Remiantis Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirti nekilnojamojo turto, skolininko perleidžiamo priverstinio pardavimo tvarka, tiekimo sandoriai.

24 Iš Direktyvos 2006/112 42 konstatuojamosios dalies matyti, kad 199 straipsnio 1 dalies g punktu siekiamas tikslas yra valstybėms narėms sudaryti galimybę naudoti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą tam tikruose sektoriuose ar sudarant tam tikrų rūšių sandorius, siekiant supaprastinti taisykles, taip pat kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu. Taigi šia nuostata mokesčių institucijoms suteikiama galimybė gauti nagrinėjamiems sandoriams taikomą PVM, kai skolininko gebėjimas jį sumokėti yra pažeistas (2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 28 punktas).

25 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktas yra principo, priminto šios direktyvos 193 straipsnyje, pagal kurį prievolė mokėti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, atliekančiam apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išimtis, todėl turi būti aiškinamas siaurai. Šiuo 199 straipsniu valstybėms narėms leidžiama jo 1 dalies a–g punktuose nurodytais atvejais naudoti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį prievolė sumokėti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas PVM apmokestinamas sandoris (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23 ir 31 punktus).

26 Kaip generalinis advokatas nurodė išvados 28 punkte, kadangi atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas yra Direktyvos 2006/112 193 straipsnyje numatyto principo išimtis, tai reiškia, kad nuo šio principo turėtų būti nukrypstama tik šioje direktyvoje aiškiai nurodytais atvejais.

27 Tačiau Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas ne kilnojamasis, o tik nekilnojamasis turtas. Todėl kilnojamojo turto pardavimas priverstinio pardavimo tvarka, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nepatenka į jo taikymo sritį.

28 Aišku, Direktyvos 2006/112 395 straipsnyje numatyta, kad valstybėms narėms suteikta galimybė prašyti suteikti teisę imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui. Tačiau Vengrijos vyriausybė per posėdį patvirtino, kad Vengrijai netaikoma tokia nukrypti leidžianti nuostata, susijusi su Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu.

29 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punktas išplečia atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymą kilnojamojo turto tiekimui, o tai yra plačiau, nei numatyta Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punkte, kuris apima tik nekilnojamojo turto tiekimą. Todėl atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymas ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos fiskalinės baudos paskyrimas yra nesuderinami su šia direktyva, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas aukcionas susijęs su kilnojamuoju turtu.

30 Vis dėlto su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks būtinus patikrinimus, iš jo pateiktos bylos medžiagos ir iš ginčų per posėdį matyti, kad pagrindinėje byloje nebuvo iškeltas šio 142 straipsnio 1 dalies g punkto suderinamumo su Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu klausimas.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, jeigu nėra Sąjungos taisyklių, susijusių su procesiniu klausimu, pagal procesinės autonomijos principą jos įtvirtinamos kiekvienos valstybės narės teisės sistemoje su sąlyga, kad jos nebūtų mažiau palankios nei taisyklės, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų netaptų praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. kovo 17 d. Sprendimo *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, 24 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

32 Viena vertus, primintina, kad Sąjungos teisė ir, visų pirma, veiksmingumo principas iš esmės nereikalauja iš nacionalinių teismų, kad jie *ex officio* nurodytų teisinį pagrindą, grindžiamą šios teisės nuostatų pažeidimu, jei tokio pagrindo nagrinėjimas juos įpareigotų viršyti šalių apibrėžto ginčo ribas ir dėl to jie turėtų remtis kitais faktais ir aplinkybėmis nei tie, kuriais grįsdama savo prašymą rėmėsi šių nuostatų taikymu suinteresuota šalis (šiuo klausimu visų pirma žr. 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *van Schijndel ir van Veen*, C-430/93 ir C-431/93, EU:C:1995:441, 22 punktą ir 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 36 punktą).

33 Toks nacionalinio teismo įgaliojimų apribojimas pateisinamas principu, jog iniciatyva procese priklauso šalims, todėl, kai nacionalinė proceso teisė suteikia atitinkamai šaliai tikrą galimybę pareikšti ieškinį, pagrįstą Sąjungos teise, nacionalinis teismas gali veikti *ex officio* tik išimtiniais atvejais gindamas viešąjį interesą (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 35 ir 41 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

34 Šiuo atveju pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, jog ieškovui pagrindinėje byloje nacionalinė proceso teisė kliudė pareikšti ieškinį dėl galimo PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punkto nesuderinamumo su Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu (pagal analogiją žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 41 punktą).

35 Kita vertus, pažymėtina, kad lygiavertiškumo principo laikymasis reikalauja, kad pagal vidaus teisės nuostatas, susijusias su procedūrinėmis taisyklėmis, teismas turėtų pareigą *ex officio* iškelti nacionalinės teisės pažeidimu grindžiamą pagrindą; tokia pareiga turi būti taikoma lygiai taip pat, kiek tai susiję su tokio paties pobūdžio Sąjungos teisės pažeidimu grindžiamu pagrindu (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *van Schijndel ir van Veen*, C-430/93 ir C-431/93, EU:C:1995:441, 13 punktą ir 2016 m. kovo 17 d. Sprendimo *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, 30 punktą). Taip pat yra, kai nacionalinė teisė suteikia teismui galimybę iškelti tokį pagrindą *ex officio* (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *van Schijndel ir van Veen*, C-430/93 ir C-431/93, EU:C:1995:441, 14 punktą).

36 Atsakydama į per posėdį pateiktą Teisingumo Teismo klausimą, Vengrijos vyriausybė nurodė, kad remdamasis savo nacionaline teise prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėjo galimybę *ex officio* iškelti tiek nacionalinės taisyklės pažeidimu grįstą pagrindą, tiek ir Sąjungos teisės taisyklės pažeidimu grįstą pagrindą.

37 Primintina, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, grindžiamam aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks pagrindinėje byloje nagrinėjamų faktinių aplinkybių vertinimas ir nacionalinės teisės aiškinimas ir taikymas priklauso tik nacionalinio teismo kompetencijai (žr., be kita ko, 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, 43 punktą ir 2011 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Stichting Natuur en Milieu ir kt.*, C-165/09 –C-167/09, EU:C:2011:348, 47 punktą).

38 Be to, taip pat iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų šiam išspręsti nagrinėjamą bylą (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo B., C-394/13, EU:C:2014:2199, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Šiuo atveju, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, viena vertus, ar mobilus angaras, kurio tiekimas yra pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris, yra kilnojamasis, ar nekilnojamasis turtas ir, kita vertus, ar jis gali *ex officio* iškelti PVM įstatymo 142 straipsnio 1 dalies g punkto nesuderinamumo su Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu klausimą, neatmestina, kad atsakymas į pateiktus klausimus išlieka svarbus siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje. Todėl reikia atsakyti į šiuos klausimus.

Dėl pirmojo klausimo

40 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 nuostatas ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš turto pirkėjo atimti teisę į PVM, kurį jis nepagrįstai sumokėjo pardavėjui remdamasis sąskaita faktūra, išrašyta remiantis įprastos PVM tvarkos taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui buvo taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o pardavėjas šį mokestį sumokėjo į valstybės biudžetą, atskaitą.

41 Primintina, kad taikant atvirkštinio apmokestinimo sistemą neatliekamas PVM mokėjimas tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo, nes pastarasis turi pareigą sumokėti pirkimo PVM už įvykdytus sandorius ir iš esmės gali atskaityti šį mokestį taip, kad jokia suma nebūtų mokėtina mokesčių administratoriui (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

42 Taip pat pažymėtina, kad teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis, kuri iš esmės negali būti ribojama (2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 37 punktas; 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 30 punktas ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 30 punktas).

43 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM (žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 punktą; 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 31 punktą ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 29 punktą).

44 Be to, primintina, kad kalbant apie PVM atskaitos taikymo tvarką atvirkštinio apmokestinimo atveju, numatytu Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo, kuris kaip prekės pirkėjas turi prievolę sumokėti su ja susijusį PVM, neprivalo turėti sąskaitos faktūros, išrašytos remiantis formaliomis PVM direktyvos sąlygomis, kad galėtų naudotis teise į atskaitą, ir, naudodamasis galimybe, kuri jam numatyta šio 178 straipsnio f punkte, turi laikytis tik atitinkamos valstybės narės nustatytų formalumų (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 32 ir 33 punktus).

45 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamoje sąskaitoje faktūroje nėra nuorodos „atvirkštinis apmokestinimas“, priešingai, nei reikalaujama pagal PVM įstatymo 169 straipsnio n punktą, ir kad T. Farkas klaidingai sumokėjo PVM, neteisingai nurodytą šioje sąskaitoje faktūroje, pardavėjui pagrindinėje byloje, nors taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką jis, kaip prekės gavėjas, turėjo sumokėti PVM mokesčių institucijoms remiantis Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies g punktu. Taigi, be to, kad ši sąskaita faktūra neatitiko nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų, nebuvo įvykdyta esminė šios tvarkos sąlyga.

46 Kaip nusprendė Teisingumo Teismas 2014 m. vasario 6 d. Sprendime *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 38 punktas), reikia konstatuoti, kad tokia situacija Vengrijos mokesčių administratoriui trukdo kontroliuoti, kaip taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, ir sukelia atitinkamai valstybei narei grėsmę, kad bus prarastos mokestinės pajamos.

47 Be to, pažymėtina, kad teisės į atskaitą taikymas apsiriboja tik mokėtinais mokesčiais, t. y. mokesčiais, susijusiais su PVM apmokestinamu sandoriu, ar sumokėtais mokesčiais, jei jie buvo mokėtini (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 39 punktą). T. Farkas pagrindinėje byloje nagrinėjamo mobilaus angaro pardavėjui sumokėtas PVM nebuvo mokėtinas.

48 Taigi, šis PVM nebuvo mokėtinas ir jis buvo sumokėtas nesilaikant esminio atvirkštinio apmokestinimo tvarkos reikalavimo, todėl T. Farkas negalėjo pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą.

49 Vis dėlto pagal nacionalinę teisę T. Farkas gali prašyti grąžinti mokestį, kurį jis nepagrįstai sumokėjo šiam mobilaus angaro pardavėjui (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 42 punktą).

50 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, nesant mokesčių grąžinimą reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, kiekviena valstybė narė savo vidaus teisės sistemoje turi numatyti šios teisės įgyvendinimo sąlygas, kurios turi atitikti lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, t. y. šios sąlygos turi būti ne mažiau palankios nei panašiems reikalavimams pagal vidaus teisę taikomos sąlygos ir neturi būti tokios, kad Sąjungos teisės suteiktų teisių įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 37 punktą).

51 Kadangi iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kurioms esant nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM gali būti patikslintas, Teisingumo Teismas sutinka, kad sistema, kurioje, pirma, prekės pardavėjas, kuris per klaidą sumokėjo mokesčių institucijoms PVM, gali prašyti jį grąžinti ir, antra, šios prekės pirkėjas gali pardavėjui pareikšti ieškinį dėl neteisėtai sumokėtų sumų išieškojimo civiline tvarka, atitinka neutralumo ir veiksmingumo principus. Iš tikrųjų, pagal tokią sistemą pirkėjas, kuriam teko sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto mokesčio našta, gali susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 38 ir 39 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

52 Be to, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nesant Sąjungos teisės aktų atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinančias proceso šalims Sąjungos teisės suteikiamų teisių apsaugą, vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistema (visų pirma žr. 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Preston ir kt.*, C-78/98, EU:C:2000:247, 31 punktą ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 40 punktą).

53 Vis dėlto, jei neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač pardavėjo nemokumo atveju, pagal veiksmingumo principą galima reikalauti, kad atitinkamos prekės pirkėjas galėtų pateikti prašymą grąžinti mokesčius tiesiogiai mokesčių institucijoms. Taigi valstybės narės turi numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, kurios yra būtinos siekiant leisti pirkėjui susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį laikantis veiksmingumo principo (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktą).

54 Kalbant apie pagrindinę bylą pažymėtina, kad, viena vertus, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pardavėjui, pristačiusiam pagrindinėje byloje nagrinėjamą mobilų angarą, buvo iškelta bankroto byla, o tai rodo, kad T. Farkas yra per daug sudėtinga ar neįmanoma susigrąžinti PVM, kurį pardavėjas jam nepagrįstai nurodė sąskaitoje faktūroje. Kita vertus, Vengrijos mokesčių administratoriui priėmus sprendimą T. Farkas buvo laikomas prievolę sumokėti į valstybės biudžetą šį PVM turinčiu asmeniu, nors šį mokestį jis sumokėjo pardavėjui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar T. Farkas turi galimybę išieškoti iš pardavėjo nepagrįstai sumokėtą mokestį.

55 Be to, pridurtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad šiuo atveju nėra sukčiavimo įrodymų ir pardavėjas, išrašęs pagrindinėje byloje nagrinėjamą sąskaitą faktūrą, sumokėjo PVM į valstybės biudžetą, todėl biudžetas nepatyrė žalos dėl to, kad nagrinėjama sąskaita faktūra buvo klaidingai išrašyta kaip įprasto apmokestinimo, o ne atvirkštinio apmokestinimo atveju.

56 Šiomis aplinkybėmis, jei iš pardavėjo pagrindinėje byloje F. Farkas neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač pardavėjo nemokumo atveju, T. Farkas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijai.

57 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 nuostatas ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš turto pirkėjo atimti teisę į PVM, kurį jis nepagrįstai sumokėjo pardavėjui remdamasis sąskaita faktūra, išrašyta remiantis įprastos PVM tvarkos taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui buvo taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o pardavėjas šį mokestį sumokėjo į valstybės biudžetą, atskaitą. Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš pardavėjo pagrindinėje byloje pirkėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti PVM, ypač pardavėjo nemokumo atveju, pirkėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijai.

Dėl antrojo klausimo

58 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar mokesčių proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, skirti apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigijo turto, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, fiskalinę sankciją, lygią 50 % PVM sumos, kurią jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, nors pastarasis nepatyrė mokestinių pajamų nuostolių ir nėra sukčiavimo mokesčių srityje požymių.

59 Reikia priminti, kad nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto įgyvendindamos savo kompetenciją, jos turi atsižvelgti į Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, taigi ir paisyti proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *de Andrade*, C-213/99, EU:C:2000:678, 20 punktą ir 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50 punktą).

60 Taigi, tokiomis sankcijomis neturi būti viršijama tai, kas būtina teisingo mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti. Siekiant įvertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir jos sumos nustatymo taisykles (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 punktus ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414, 38 punktą).

61 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar sankcijos suma neviršija to, kas būtina ankstesniame punkte nurodytiems tikslams pasiekti (2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414, 39 punktas), reikia nurodyti šiam teismui tam tikras pagrindinės bylos aplinkybes, kurios jam leistų nustatyti, ar T. Farkas remiantis Mokesčių procedūros kodekso įstatymo nuostatomis paskirta sankcija atitinka proporcingumo principą.

62 Šiuo klausimu pažymėtina, kad tokia sankcija, atrodo, gali paskatinti apmokestinamuosius asmenis kuo greičiau sureguliuoti nepakankamo mokesčio sumokėjimo atvejus, taigi ir pasiekti teisingo mokesčio surinkimo užtikrinimo tikslą.

63 Remiantis šio įstatymo 170 straipsnio 1 dalimi numatyta sankcijos suma sudaro 50 % PVM sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo sumokėti mokesčių administratoriui. Šio įstatymo 171 straipsnio 1 dalyje pažymima, kad baudos dydis gali būti sumažintas ar ji net panaikinta savo iniciatyva ar gavus prašymą, esant išimtinėms aplinkybėms, kai galima daryti išvadą, kad, be kita ko, apmokestinamasis asmuo, dėl kurio atsirado mokesčio skola, veikė taip įžvalgiai, kaip iš jo galima buvo tikėtis atitinkamoje

situacijoje. Šioje nuostatoje taip pat numatyta, kad bauda turi būti sumažinama įvertinus visas nagrinėjamo atvejo aplinkybes, be kita ko, mokesčio skolos mastą, jos atsiradimo aplinkybes, apmokestinamojo asmens neteisėtų veiksmų rimtumą ir dažnumą.

64 Kaip teigė generalinis advokatas išvados 63 punkte, tokia šios sankcijos nustatymo tvarka iš esmės leidžia užtikrinti, kad ji neviršys to, kas būtina teisingo mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti.

65 Kalbant apie pagrindinėje byloje T. Farkas paskirtos baudos proporcingumą, dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo pažeidimo pobūdžio ir rimtumo, kaip ir rašytinėse pastabose, kurias Komisija pateikė Teisingumo Teismui, reikia konstatuoti, kad šį pažeidimą sudaro klaida, susijusi su PVM mechanizmo taikymu, kuri atitinka administracinio pobūdžio pažeidimą ir kuri, atsižvelgiant į Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagoje nurodytas faktines aplinkybes, viena vertus, mokesčių administratoriui nesukėlė mokestinių pajamų praradimo ir, kita vertus, neturi sukčiavimo požymių.

66 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad T. Farkas skyrimas sankcijos, kuri sudaro 50 % nagrinėjamam sandoriui taikomo PVM sumos, yra neproporcingas, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

67 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: mokesčių proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, skirti apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigijo turto, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, fiskalinę sankciją, lygią 50 % PVM sumos, kurią jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, nors pastarasis nepatyrė mokestinių pajamų nuostolių ir nėra sukčiavimo mokesčių srityje požymių, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 199 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad jis taikomas nekilnojamojo turto, kurį skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimui.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2010/45, nuostatas ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš turto pirkėjo atimti teisę į pridėtinės vertės mokesčio, kurį jis nepagrįstai sumokėjo pardavėjui remdamasis sąskaita faktūra, išrašyta remiantis įprastos pridėtinės vertės mokesčio tvarkos taisyklėmis, nors atitinkamam sandoriui buvo taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o pardavėjas šį mokestį sumokėjo į valstybės biudžetą, atskaitą. Vis dėlto šie principai reikalauja, kad jei iš pardavėjo pagrindinėje byloje pirkėjui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį, ypač pardavėjo nemokumo atveju, pirkėjas turi galėti pateikti prašymą grąžinti tiesiogiai mokesčių institucijai.**

3. **Mokesčių proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės mokesčių institucijoms tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, skirti apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigijo turto, kuriam taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, fiskalinę sankciją, lygią 50 % pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurią jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, nors pastarasis nepatyrė mokestinių pajamų nuostolių ir nėra sukčiavimo mokesčių srityje požymių, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.