TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2017. gada 26. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pamata saistībā ar Savienības tiesību pārkāpumu izvirzīšana pēc savas ierosmes — Līdzvērtības un efektivitātes principi — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu — Apgrieztās iekasēšanas sistēma — 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts — Piemērošana tikai nekustamā īpašuma gadījumā — Nodoklis, kuru preču saņēmējs nepamatoti samaksājis pārdevējam kļūdaini sagatavota rēķina dēļ — Nodokļu iestādes lēmums, ar kuru ir konstatēts preču saņēmēja nodokļu parāds un atteikts viņam samaksāt pieprasīto atskaitījumu, kā arī noteikts naudas sods nodokļu jomā

Lieta C-564/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 7. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 4. novembrī, tiesvedībā

Tibor Farkas

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*] (referents),

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs I. Illēši [*I. Illéssy*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 7. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

— Ungārijas valdības vārdā – *M. M. Tátrai*, kā arī *M. Z. Fehér* un *G. Koós*, pārstāvji,

— Igaunijas valdības vārdā – *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *L. Havas*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 10. novembra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principu interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Tibor Farkas* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts Nodokļu un muitas administrācijas Dienvidalfeldas Reģionālā muitas un nodokļu direkcija, Ungārija, turpmāk tekstā – "Ungārijas nodokļu administrācija") par pēdējās minētās lēmumu, ar kuru tika konstatēts *T. Farkas* nodokļu parāds un viņam noteikts naudas sods nodokļu jomā par valsts noteikumu saistībā ar apgrieztās iekasēšanas sistēmu nepiemērošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 preambulas 42. apsvērumu "konkrētos gadījumos dalībvalstīm vajadzētu būt tiesīgām noteikt, ka par nodokļa nomaksu ir atbildīgs preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējs. Tas dalībvalstīm ļautu vienkāršot noteikumus, kā arī apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko novēro dažās nozarēs vai attiecībā uz dažiem darījumiem."

4 Šīs direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

5 Minētās direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) [pievienotās vērtības nodokli (PVN)], kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

6 Direktīvas 2006/112 178. panta a) un f) punktā ir paredzēts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3.–6. iedaļu;

[..]

f) ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 194. līdz 197. pantu un 199. pantu – jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes."

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar [šīs direktīvas] 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.

8 Minētās direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā ir noteikts:

"Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

g) tāda nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas izsolē.

[..]"

9 Direktīvas 2006/112 226. panta 11.a) punktā ir paredzēts:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

11.a) ja par PVN nomaksu ir atbildīgs pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – atsauce "nodokļa apgrieztā maksāšana"."

10 Atbilstoši šīs direktīvas 395. pantam:

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

[..]

2. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest 1. punktā minētos pasākumus, nosūta pieprasījumu Komisijai un sniedz tai visu vajadzīgo informāciju. [..]

Tiklīdz Komisijas rīcībā ir visa informācija, ko tā uzskata par vajadzīgu, lai izvērtētu pieprasījumu, tā viena mēneša laikā paziņo par to pieprasījuma iesniedzējai dalībvalstij un pieprasījumu oriģinālvalodā nosūta pārējām dalībvalstīm.

3. Trīs mēnešos pēc 2. punkta otrajā daļā minētās informācijas nosūtīšanas Komisija iesniedz Padomei atbilstīgu priekšlikumu vai paziņojumu, kurā ir izklāstīti tās iebildumi, ja tā neatbalsta pieprasīto atkāpi.

4. Jebkurā gadījumā 2. un 3. punktā izklāstīto procedūru pabeidz astoņos mēnešos pēc tam, kad Komisija ir saņēmusi pieprasījumu."

Ungārijas tiesības

11 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 142. pantā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "PVN likums"), ir noteikts:

"1. Nodokli maksā preces pircējs vai pakalpojuma sniedzējs:

[..]

g) nododot uzņēmuma pamatlīdzekļus, pārdodot citas preces vai sniedzot pakalpojumus, kuru tirgus vērtība darījuma veikšanas brīdī ir lielāka par HUF 100 000 [Ungārijas forinti, aptuveni EUR 324], ja nodokļa maksātājs, kam ir jāmaksā nodoklis, atrodas likvidācijas procesā vai citā procedūrā, kurā galīgi tiek noteikta tā maksātnespēja;

[..]

7. Ja piemēro 1. punktu, preču pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam ir pienākums izrakstīt rēķinu, kurā nav norādīts nedz PVN priekšnodoklis, nedz arī cits 83. pantā paredzētais nodokļa veids.

[..]"

12 PVN likuma 169. panta n) punktā ir paredzēts:

"Rēķinā noteikti ietver šādu informāciju:

[..]

n) norāde "nodokļa apgrieztās maksāšanas sistēma", ja nodokļa maksātājs ir preces pircējs vai pakalpojumu saņēmējs;

[..]."

13 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Likums XCII par nodokļu iekasēšanu) 170. panta 1. un 2. punktā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – "Likums par Nodokļu procedūras kodeksu"), ir noteikts:

"1. Gadījumā, ja nodoklis netiek samaksāts pienācīgā apmērā, ir jāmaksā naudas sods nodokļu jomā. Naudas soda apmērs, ja vien nepastāv šim likumam pretēja norma, ir 50 % no nesamaksātās summas. Naudas sods var sasniegt 200 % no nesamaksātās summas, ja atšķirība, salīdzinot ar maksājamo apmēru, ir radusies, slēpjot ienākumus vai viltojot vai iznīcinot pierādījumus, grāmatvedības reģistrus vai reģistrācijas žurnālus. Nodokļu iestādes arī uzliek naudas sodu nodokļu jomā, ja nodokļu maksātājs (bez tiesībām to darīt) iesniedz pieteikumu par atbalstu vai nodokļa atmaksu vai paziņojumu par pārmaksu, atbalstu vai atmaksu un administrācija pirms palīdzības piešķiršanas konstatē nodokļa maksātāja tiesību neesamību šajā ziņā. Šādā gadījumā naudas soda aprēķināšanas bāze ir līdzvērtīga nepamatoti pieprasītajai summai.

2. Apgrieztās iekasēšanas gadījumā uzliktā nodokļa starpība, kas jāsedz nodokļu maksātājam, par nepietiekamu nodokļa samaksu var tikt uzskatīta tikai tad, ja minētā starpība nav samaksāta pirms noteiktā termiņa vai arī, ja nodoklim ir piešķirts budžeta atbalsts. [..]"

14 Saskaņā ar Likuma par Nodokļu procedūras kodeksu 171. pantu:

“1. Naudas soda likmi var samazināt, kā arī naudas sodu var pat atcelt pēc savas ierosmes vai pēc pieprasījuma tādos apstākļos, kas jāuzskata par ārkārtējiem un kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs vai tā pārstāvis, darbinieks, dalībnieks vai pilnvarnieks, kurš radījis nodokļa parādu, ir rīkojies ar rūpību, kādu no viņa varēja gaidīt attiecīgajā situācijā. Naudas soda samazinājums jānosaka, apsverot visus attiecīgā gadījuma apstākļus, it īpaši nodokļu parāda lielumu, tā rašanās iemeslus, nodokļu maksātāja prettiesiskās uzvedības (darbības vai bezdarbības) smagumu un regularitāti.

2. Naudas sods nedz pēc savas ierosmes, nedz pēc pieprasījuma nav jāsamazina, ja nodokļu parāds ir saistīts ar ienākumu slēpšanu vai apliecinošu dokumentu, atskaišu vai reģistru viltošanu vai iznīcināšanu.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *T. Farkas* iegādājās pārvietojamo angāru nodokļu iestāžu organizētā elektroniskajā izsolē no sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kurai bija nodokļu parāds. Attiecīgais pārdevējs izrakstīja rēķinu, iekļaujot tajā PVN par šo darījumu, atbilstoši noteikumiem, kas piemērojami saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu. Tiklīdz *T. Farkas* samaksāja izsolē noteikto cenu, viņš samaksāja pārdevēja norādīto PVN, un pārdevējs šo nodokli pārskaitīja Ungārijas nodokļu administrācijai.

16 *T. Farkas* šajā rēķinā norādīto PVN atskaitīja kā priekšnodokli. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága* (Valsts Nodokļu un muitas administrācijas Bāčas–Kiškunas meģes Muitas un nodokļu direkcija) vēlāk pārbaudīja *T. Farkas* pieprasīto atskaitījumu, pamatojoties uz paziņojumiem par PVN par 2012. gada ceturto ceturksni. Šī nodokļu iestāde konstatēja, ka nav ievēroti noteikumi par apgrieztās iekasēšanas sistēmu PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, saskaņā ar kuriem *T. Farkas* kā preču ieguvējam PVN bija jāiemaksā tieši Valsts kasē. Ar 2014. gada 11. jūlija lēmumu, kas apstiprināts ar 2014. gada 7. novembra lēmumu, Ungārijas nodokļu administrācija attiecīgi konstatēja *T. Farkas* nelabvēlīgu nodokļu starpību HUF 744 000 (aptuveni EUR 2400) vērtībā, noraidīja viņa pieteikumu par PVN, kas tika samaksāts attiecīgajam pārdevējam, atmaksu un noteica, ka viņam ir jāsamaksā naudas sods nodokļu jomā HUF 372 000 (aptuveni EUR 1200) apmērā.

17 *T. Farkas* apgalvo, ka Ungārijas nodokļu administrācija viņa tiesības uz PVN atskaitīšanu ir noraidījusi formas trūkuma dēļ, proti, attiecīgais rēķins tika izrakstīts saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu, nevis apgrieztās iekasēšanas sistēmu, un tādējādi tā ir pārkāpusi Savienības tiesības. Viņš uzskata, ka lēmums, ar kuru ir noteikta viņam nelabvēlīgā nodokļu starpība, nav pamatots, jo attiecīgais pārdevējs aplūkoto PVN samaksāja Valsts kasei. *T. Farkas* vērsās iesniedzējtiesā, lai tā uzdotu jautājumu Tiesai, vai viņa tiesību uz atskaitīšanu noraidīšana atbilst Savienības tiesībām.

18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Ungārijas nodokļu administrācija nav noraidījusi *T. Farkas* tiesības uz PVN atskaitīšanu, bet gan viņam noteikusi pienākumu samaksāt maksājamo nodokli saskaņā ar noteikumiem par nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmu saskaņā ar Likuma par PVN 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu. Viņam nelabvēlīgā starpība atbilstot PVN, kas ir norādīts uz attiecīgā darījuma rēķina. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pēc Ungārijas nodokļu administrācijas lēmumiem *T. Farkas*, lai gan viņš samaksāja PVN attiecīgajam pārdevējam, tomēr tiek uzskatīts par Valsts kases nodokļu parādnieku. Tādējādi, lai gan Ungārijas nodokļu administrācija neapstrīd viņa tiesības uz samaksātā PVN atskaitīšanu, tā no summas, ko viņš lūdz atmaksāt, atskaita nodokļu starpību, kuru tā uzskata par viņam nelabvēlīgu. Tā kā abas summas ir vienādas, tās viena otru izslēdz. Turklāt iesniedzējtiesa konstatē, ka minētais pārdevējs ir samaksājis PVN Valsts kasei, tādējādi pēdējai

minētajai nav radies kaitējums tādēļ, ka attiecīgais rēķins ir kļūdaini ticis izrakstīts saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu, nevis nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmu. Turklāt tā uzskata, ka nekas nenorāda uz to, ka būtu notikusi krāpšana nodokļu jomā vai ka būtu bijis nolūks saņemt nodokļu priekšrocības.

19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka praktiski ar Ungārijas nodokļu administrācijas lēmumu tiek radīts šķērslis, lai *T. Farkas* īstenotu savas tiesības uz atskaitīšanu. Ņemot vērā to, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu saskaņā ar Direktīvu 2006/112 un Tiesas judikatūru var noraidīt tikai tad, ja tiek pierādīta krāpšana nodokļu jomā, šis lēmums nešķietot samērīgs salīdzinājumā ar mērķi, kāds esot nodokļu apgrieztās iekasēšanas sistēmai.

20 Šādos apstākļos *Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság* (Kečkemētas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) nolēma tiesvedību apturēt un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar Direktīvas 2006/112 noteikumiem, it īpaši ar nodokļu neitralitātes un samērīguma principu saistībā ar mērķi novērst krāpšanu nodokļu jomā, ir saderīga administratīvā prakse, kuras pamatā ir PVN likums, saskaņā ar ko minētā nodokļu iestāde paziņo preces pircējam (vai pakalpojuma saņēmējam) par nodokļa starpību gadījumā, ja preces pārdevējs (vai pakalpojuma sniedzējs) par darījumu, kuram ir jāpiemēro nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēma, izraksta rēķinu saskaņā ar parasto nodokļa sistēmu, to deklarē un par attiecīgo rēķinu Valsts kasē samaksā PVN, savukārt preces pircējs (vai pakalpojuma saņēmējs) atskaita rēķina izrakstītājam samaksāto PVN, lai gan viņš nevar īstenot savas tiesības atskaitīt PVN, ja tas ir paziņots kā nodokļa starpība?

2) Vai nodokļa starpības gadījumā piemērojamais sods par nepareiza nodokļa [samaksas] veida izvēli, kas ietver arī naudas sodu 50 % apmērā no minētās starpības, ir samērīgs, lai arī Valsts kasei nav nodarīti zaudējumi un nav arī nekādas norādes par ļaunprātīgu izmantošanu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

21 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkoto darījumu raksturo tas, ka *T. Farkas* nopirka pārvietojamo angāru elektroniskajā izsolē, kuru organizēja valsts nodokļu iestādes. Piemērojot PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunktu, ar kuru, kā norāda iesniedzējtiesa, tiek transponēts Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts, šīs iestādes uzskatīja, ka šim darījumam ir jāpiemēro apgrieztās iekasēšanas mehānisms un pieprasīja *T. Farkas* samaksāt PVN par šo pārdošanas darījumu, uzliekot arī naudas sodu nodokļu jomā.

22 Atbildot uz Tiesas uzdoto jautājumu tiesas sēdē, Ungārijas valdība norādīja, ka pamatlietā aplūkotais darījums attiecas uz kustama īpašuma piegādi un ka PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir piemērojams vienādi gan kustamam, gan nekustamam īpašumam.

23 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 193. pantu PVN maksā ikviens nodokļu maksātājs, kas veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad, piemērojot šīs direktīvas 194.–199. un 202. pantu, nodokli maksā kāda cita persona. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstis var noteikt, ka persona, kurai jāmaksā nodoklis, ir nodokļa maksātājs, kuram tiek piegādāts tiesas izsolē pārdots nekustamais īpašums.

24 No Direktīvas 2006/112 preambulas 42. apsvēruma izriet, ka šī 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta mērķis ir ļaut dalībvalstīm izmantot apgrieztās iekasēšanas mehānismu dažās nozarēs vai attiecībā uz dažiem darījumiem, lai vienkāršotu noteikumus un cīnītos pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu

maksāšanas. Šī tiesību norma līdz ar to ļauj nodokļu iestādēm iekasēt attiecīgajiem darījumiem piemēroto PVN, ja parādnieka spēja samaksāt nodokli ir apgrūtināta (spriedums, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 28. punkts).

25 Tiesa jau ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir uzskatāms par izņēmumu no šīs direktīvas 193. punktā atgādinātā principa, saskaņā ar kuru PVN maksā nodokļu maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, un tādējādi ir jāinterpretē šauri. Minētais 199. pants faktiski ļauj dalībvalstīm šī panta 1. punkta a) un g) apakšpunktā minētajās situācijās izmantot apgrieztās iekasēšanas mehānismu, saskaņā ar kuru PVN ir jāmaksā nodokļa maksātājam, kura labā tiek veikts ar PVN apliekamais darījums (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23. un 31. punkts).

26 Kā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 28. punktā, tas, ka apgrieztās iekasēšanas mehānisms ir izņēmums no Direktīvas 2006/112 193. pantā paredzētā principa, nozīmē, ka atkāpes no šī principa var pieņemt tikai tad, ja tās ir tieši paredzētas šajā direktīvā.

27 Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts attiecas tikai uz nekustamo īpašumu, nevis kustamo īpašumu. Tādējādi kustamā īpašuma pārdošana, veicot izsoli, kā tas ir pamatlietā, neietilpst tā piemērošanas jomā.

28 Neapšaubāmi, Direktīvas 2006/112 395. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstīm ir iespēja pieprasīt tiesības ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot nodokļa iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr Ungārijas valdība tiesas sēdes laikā apstiprināja, ka Ungārija šādu atkāpi Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā nav izmantojusi.

29 Šādos apstākļos ir jānorāda, ka PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkts apgrieztās iekasēšanas sistēmu attiecina arī uz kustama īpašuma piegādi, pārsniedzot to, kas ir atļauts Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā, kas attiecas tikai uz nekustama īpašuma piegādi. Tādējādi pamatlietā aplūkotā apgrieztās iekasēšanas sistēma un naudas soda nodokļu jomā uzlikšana nav saderīga ar šo direktīvu, ja pamatlietā aplūkotā izsole patiešām attiecas uz kustamu īpašumu.

30 Tomēr, neskarot nepieciešamās pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, no lietas materiāliem, kurus tā pati ir iesniegusi, kā arī no debatēm, kas norisinājās tiesas sēdē Tiesā, izriet, ka pamatlietas strīdā jautājums par minētā 142. panta 1. punkta g) apakšpunkta saderību ar Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu netiek aplūkots.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, ja attiecīgajā jomā nav Savienības noteikumu, šādi noteikumi ir jāparedz katras dalībvalsts tiesību sistēmā saskaņā ar procesuālās autonomijas principu, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav mazāk labvēlīgi par noteikumiem, kas reglamentē līdzīgas situācijas, uz kurām attiecas valsts tiesības (līdzvērtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina to tiesību īstenošanu, kas piešķirtas Savienības tiesībās (efektivitātes princips) (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 7. jūnijs, *van der Weerd* u.c., no C-222/05 līdz C-225/05, EU:C:2007:318, 28. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 17. marts, *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Pirmkārt, jāatgādina, ka principā Savienības tiesības un it īpaši efektivitātes princips neparedz valsts tiesu pienākumu pēc savas ierosmes izvirzīt pamatu par šo tiesību pārkāpumu, ja saistībā ar šā pamata izskatīšanu tām būtu jāpārkāpj lietas dalībnieku noteiktās strīda robežas, balstoties uz citiem faktiem un apstākļiem, nevis tiem, ar kuriem savu prasījumu ir pamatojis lietas dalībnieks, kam ir interese minēto

noteikumu piemērošanā (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 1995. gada 14. decembris, *van Schijndel* un *van Veen*, C-430/93 un C-431/93, EU:C:1995:441, 22. punkts, kā arī 2007. gada 7. jūnijs, *van der Weerd* u.c., no C-222/05 līdz C-225/05, EU:C:2007:318, 36. punkts).

33 Šo valsts tiesas pilnvaru ierobežojumu attaisno princips, saskaņā ar kuru tiesvedības ierosināšana ir lietas dalībnieku kompetencē un līdz ar to, ja valsts procesuālajās tiesībās attiecīgajam lietas dalībniekam ir piešķirtas faktiskas tiesības izvirzīt pamatu, balstoties uz Savienības tiesībām, valsts tiesa var rīkoties pēc savas ierosmes tikai ārkārtas gadījumos, kad tās iejaukšanos pieprasa sabiedriskās intereses (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 7. jūnijs, *van der Weerd* u.c., no C-222/05 līdz C-225/05, EU:C:2007:318, 35. un 41. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

34 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka no lietas materiāliem, kas ir Tiesas rīcībā, neizriet, ka valsts procesuālajās tiesībās būtu radīts šķērslis prasītājam pamatlietā izvirzīt pamatu par iespējamu PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkta nesaderību ar Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 7. jūnijs, *van der Weerd* u.c., no C-222/05 līdz C-225/05, EU:C:2007:318, 41. punkts).

35 Otrkārt, jānorāda, ka līdzvērtības principa ievērošanai tiek pieprasīts, lai gadījumā, ja valsts tiesību normās par procesuāliem noteikumiem tiesai ir paredzēts pienākums pēc savas ierosmes izvirzīt pamatu par valsts tiesību pārkāpumu, šādam pienākumam ir jābūt tad, ja tiek izvirzīts tāda paša veida pamats par Savienības tiesību pārkāpumu (šajā ziņā skat. spriedumus, 1995. gada 14. decembris, *van Schijndel* un *van Veen*, C-430/93 un C-431/93, EU:C:1995:441, 13. punkts, kā arī 2016. gada 17. marts, *Bensada Benallal*, C-161/15, EU:C:2016:175, 30. punkts). Tāpat tas ir gadījumā, ja valsts tiesībās tiesai ir noteiktas tiesības izvirzīt šādu pamatu pēc savas ierosmes (šajā ziņā skat. spriedumu, 1995. gada 14. decembris, *van Schijndel* un *van Veen*, C-430/93 un C-431/93, EU:C:1995:441, 14. punkts).

36 Šajā ziņā, atbildot uz jautājumu, ko Tiesa uzdeva tiesas sēdē, Ungārijas valdība norādīja, ka saskaņā ar tās valsts tiesībām iesniedzējtiesai bija iespējas pēc savas ierosmes izvirzīt gan pamatu par valsts tiesību normas pārkāpumu, gan par Savienības tiesību normas pārkāpumu.

37 Jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktās procedūras ietvaros, kuras pamatā ir funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, tikai valsts tiesas kompetencē ir konstatēt un novērtēt pamattiesvedības faktus, kā arī interpretēt un piemērot valsts tiesības (it īpaši skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, 43. punkts, kā arī 2011. gada 26. maijs, *Stichting Natuur en Milieu* u.c., no C-165/09 līdz C-167/09, EU:C:2011:348, 47. punkts).

38 Turklāt no pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai rast risinājumu lietā, kuru tā izskata (spriedums, 2014. gada 11. septembris, *B.*, C-394/13, EU:C:2014:2199, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā gadījumā, ņemot vērā, ka iesniedzējtiesai, pirmkārt, ir jānosaka, vai tāds pārvietojamais angārs, kura piegāde rada pamatlietā aplūkoto darījumu, ir kustamais vai nekustamais īpašums, un, otrkārt, vai tā pēc savas ierosmes var izvirzīt PVN likuma 142. panta 1. punkta g) apakšpunkta nesaderību ar Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, nevar tikt izslēgts, ka atbilde uz uzdotajiem jautājumiem joprojām ir nozīmīga pamatlietas izskatīšanai. Tāpēc uz šiem jautājumiem ir jāatbild.

Par pirmo jautājumu

40 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā preces ieguvējam tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, kuru tas

nepamatoti samaksājis pārdevējam, pamatojoties uz rēķinu, kas tika izrakstīts, ievērojot noteikumus par parasto PVN sistēmu, lai gan attiecīgajam darījumam ir piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ja pārdevējs minēto nodokli ir iemaksājis Valsts kasē.

41 Jāatgādina, ka, piemērojot apgrieztās iekasēšanas sistēmu, starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju nenotiek neviens PVN maksājums, jo pēdējam minētajam par veiktajām darbībām ir jāmaksā PVN priekšnodoklis, tomēr principā šo pašu nodokli var atskaitīt tādējādi, ka nodokļu administrācijai nav jāmaksā nekāda summa (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Jānorāda arī, ka tiesības uz atskaitīšanu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas (spriedumi, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 37. punkts; 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 30. punkts, un 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 30. punkts).

43 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļa maksātāju no visā viņa saimnieciskās darbības gaitā maksājamā vai jau samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. spriedumus, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 24. punkts; 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 31. punkts, un 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 29. punkts).

44 Turklāt ir jāatgādina, ka attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanas noteikumiem apgrieztās iekasēšanas procedūrā, kam ir piemērojams Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkts, nodokļu maksātājs, kuram kā preču saņēmējam ir jāmaksā ar to saistītais PVN, nav pienākuma saņemt rēķinu, kas būtu sagatavots atbilstoši šajā direktīvā noteiktajām obligātajām prasībām, lai tas varētu īstenot savas tiesības uz atskaitīšanu, un viņam tikai ir jāizpilda attiecīgās dalībvalsts noteiktās formalitātes, īstenojot iespējas, kuras tam sniedz minētās direktīvas 178. panta f) punkts (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 32. un 33. punkts).

45 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkotajā rēķinā nav norādes "apgrieztā iekasēšana" atbilstoši PVN likuma 169. panta n) punkta prasībām un ka *T. Farkas* kļūdaini samaksāja šajā rēķinā nepareizi minēto PVN pamatlietā minētajam pārdevējam, lai gan, piemērojot apgrieztās iekasēšanas sistēmu, viņam kā preces saņēmējam, bija jāsamaksā PVN nodokļu iestādei saskaņā ar Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu. Tādējādi papildus faktam, ka minētais rēķins neatbilst valsts tiesību aktos paredzētajām formālajām prasībām, nav ievērots apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatnosacījums.

46 Kā Tiesa ir nospriedusi 2014. gada 6. februāra spriedumā *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 38. punkts), ir jāuzskata, ka šāda situācija Ungārijas nodokļu administrācijai liedza pārbaudīt apgrieztās iekasēšanas sistēmas piemērošanu un izraisīja risku attiecīgajai dalībvalstij zaudēt nodokļu ienākumus.

47 Turklāt ir jāatgādina, ka tiesības uz atskaitīšanu attiecas tikai uz maksājamajiem nodokļiem, t.i., uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar PVN apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie bija jāmaksā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 39. punkts). Tomēr PVN, kuru *T. Farkas* samaksāja pamatlietā aplūkotā pārvietojamā angāra pārdevējam, nebija jāmaksā.

48 Tādējādi, tā kā šis PVN nebija jāmaksā un šis maksājums neatbilst apgrieztās iekasēšanas sistēmas pamatprasībām, *T. Farkas* nevar atsaukties uz tiesībām uz minētā PVN atskaitīšanu.

49 Tomēr *T. Farkas* var lūgt atmaksāt nodokli, kuru tas ir nepamatoti samaksājis pārvietojamā angāra pārdevējam saskaņā ar valsts tiesībām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 42. punkts).

50 Šajā ziņā Tiesa jau nosprieda, ka, tā kā nepamatoti iekasēto nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums Savienības tiesībās nav reglamentēts, tad katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var izmantot, turklāt šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem, t.i., tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgām sūdzībām, kas ir pamatotas ar valsts tiesību noteikumiem, ne arī veidoti tā, ka padara praktiski neiespējamu Savienības tiesību sistēmā piešķirto tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 37. punkts).

51 Ņemot vērā, ka dalībvalstīm principā ir jāparedz nosacījumi, kādos PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, varētu tikt koriģēts, Tiesa piekrīt, ka sistēma, kurā, pirmkārt, preces pārdevējs, kas ir kļūdaini samaksājis PVN nodokļu iestādēm, var lūgt to atmaksāt, un, otrkārt, ka šīs preces saņēmējs var celt civiltiesisku prasību un prasību par nepamatotu maksājumu atgūšanu pret šo pārdevēju, atbilst neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 38. un 39. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

52 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, nepastāvot Savienības tiesiskajam regulējumam attiecīgajā jautājumā, procesuālie noteikumi, kas paredzēti, lai nodrošinātu tiesību, kuras attiecīgajām personām ir paredzētas Savienības tiesībās, aizsardzību, ir nosakāmi katras dalībvalsts iekšējā tiesību sistēmā saskaņā ar dalībvalstu procesuālās autonomijas principu (it īpaši skat. spriedumus, 2000. gada 16. maijs, *Preston* u.c., C-78/98, EU:C:2000:247, 31. punkts, kā arī 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 40. punkts).

53 Tomēr, ja PVN atmaksa kļūst neiespējama vai pārmērīgi apgrūtinoša, it īpaši pārdevēja maksātnespējas gadījumā, efektivitātes princips var noteikt pienākumu attiecīgajam preces saņēmējam vērst prasību par atmaksu tieši pret nodokļu iestādēm. Tādējādi dalībvalstīm, lai ievērotu efektivitātes principu, ir jāparedz līdzekļi un procesuālie noteikumi, kas ļautu minētajam pakalpojumu saņēmējam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

54 Pamatlietā jānorāda, pirmkārt, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pārdevējs, kurš ir piegādājis pamatlietā aplūkoto pārvadājamo angāru, atrodas bankrota procesā, kas varētu norādīt uz to, ka ir pārlieku apgrūtinoši vai neiespējami, ka *T. Farkas* varētu iegūt PVN, kuru šis pārdevējs viņam ir nepamatoti norādījis rēķinā, atmaksu. Otrkārt, saskaņā ar Ungārijas nodokļu administrācijas lēmumiem *T. Farkas* tika uzskatīts par šī PVN parādnieku Valsts kasei, lai gan viņš to bija samaksājis minētajam pārdevējam. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai *T. Farkas* ir iespēja saņemt no šī paša pārdevēja nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu.

55 Turklāt jāpiebilst, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas norādēm šajā gadījumā nav nekādas norādes uz krāpšanu, un pārdevējs, kurš ir izrakstījis pamatlietā minēto rēķinu, samaksāja PVN Valsts kasē, tādējādi pēdējai minētajai nav radies kaitējums tādēļ, ka attiecīgais rēķins ir kļūdaini ticis izrakstīts saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu, nevis nodokļa apgrieztās iekasēšanas sistēmu.

56 Šādos apstākļos, ciktāl kļūst neiespējami vai pārlieku apgrūtinoši, ka pamatlietā aplūkotais pārdevējs varētu atmaksāt *T. Farkas*, kurš ir attiecīgās preces saņēmējs, rēķinā nepamatoti norādīto PVN, it īpaši šī pārdevēja maksātnespējas gadījumā, *T. Farkas* savu prasību par atmaksu var vērst tieši pret nodokļu iestādi.

57 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā preces ieguvējam tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, kuru tas nepamatoti samaksājis pārdevējam, pamatojoties uz rēķinu, kas tika izrakstīts, ievērojot noteikumus par parasto PVN sistēmu, lai gan attiecīgajam darījumam ir piemērojams

apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ja pārdevējs minēto nodokli ir iemaksājis Valsts kasē. Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai apstākļos, kad kļūst neiespējami vai pārlieku apgrūtinoši, ka pārdevējs varētu atmaksāt preču saņēmēja rēķinā nepamatoti norādīto PVN, it īpaši pārdevēja maksātnespējas gadījumā, saņēmējs savu prasību par atmaksu var vērst tieši pret nodokļu iestādi.

Par otro jautājumu

58 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā valsts nodokļu iestādes nodokļu maksātājam, kas ir iegādājies preci, kuras piegādei ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas sistēma, piemēro nodokļu sankciju, kas sasniedz 50 % no PVN apmēra, kurš tam ir jāsamaksā nodokļu administrācijai, ja tai nav radušies nodokļu ieņēmuma zaudējumi un nav arī nekādas norādes par ļaunprātīgu izmantošanu.

59 Jāatgādina, ka, tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kuri paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 2000. gada 7. decembris, *Andrade*, C-213/99, EU:C:2000:678, 20. punkts, un 2014. gada 6. februāris, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts).

60 Tādējādi šiem sodiem nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu. Lai izvērtētu, vai sankcija atbilst samērīguma principam, tostarp ir jāņem vērā pārkāpuma, kuru iecerēts sodīt ar šo sankciju, raksturs un smagums, kā arī tās apmēra noteikšanas nosacījumi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade*, C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 65.–67. punkts, kā arī 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414, 38. punkts).

61 Lai gan iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai soda apmērs nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu iepriekšējā punktā norādītos mērķus (spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91*, C-259/12, EU:C:2013:414, 39. punkts), šai tiesai ir jānorāda uz atsevišķiem pamatlietas apstākļiem, kas tai ļauj noteikt, vai *T. Farkas* noteiktais sods, balstoties uz likuma par Nodokļu procedūras kodeksu noteikumiem, atbilst samērīguma principam.

62 Šajā ziņā šķiet, ka šāds sods veicina nodokļu maksātājus pēc iespējas ātrāk novērst nepietiekamo nodokļu samaksu un tādējādi sasniegt mērķi nodrošināt tā precīzu iekasēšanu.

63 Saskaņā ar šī likuma 170. panta 1. punktu soda apmērs pamatā tiek noteikts 50 % apmērā no PVN, kas nodokļu maksātājam ir jāsamaksā nodokļu administrācijai. Šī paša likuma 171. panta 1. punktā ir precizēts, ka naudas soda likmi var samazināt, kā arī naudas sodu var pat atcelt pēc savas ierosmes vai pēc pieprasījuma tādu apstākļu gadījumā, kas jāuzskata par ārkārtējiem un kas ļauj secināt, ka nodokļu maksātājs vai tā pārstāvis, darbinieks, dalībnieks vai pilnvarnieks, kurš radījis nodokļa parādu, ir rīkojies ar rūpību, kādu no viņa varēja gaidīt attiecīgajā situācijā. Šajā tiesību normā ir arī paredzēts noteikt naudas soda samazinājumu, apsverot visus attiecīgā gadījuma apstākļus, it īpaši nodokļu parāda lielumu, tā rašanās iemeslus, nodokļu maksātāja prettiesiskās uzvedības smagumu un regularitāti.

64 Kā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 63. punktā, šie minētā soda noteikšana noteikumi principā ļauj nodrošināt, ka tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus nodrošināt precīzu nodokļa iekasēšanu un izvairīties no krāpšanas.

65 Attiecībā uz soda, kas *T. Farkas* tika noteikts pamatlietā, samērīgumu, ņemot vērā pamatlietā aplūkotā pārkāpuma raksturu un smagumu, ir jākonstatē, kā tas ir darīts rakstveida apsvērumos, kurus Komisija iesniedza Tiesā, ka šo pārkāpumu rada kļūda saistībā ar PVN mehānisma piemērošanu, kas atbilst

administratīva rakstura pārkāpumam un kas, ņemot vērā faktiskos apstākļus, kuri izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, pirmkārt, nav radījusi nodokļu administrācijai nekādus ienākumu zaudējumus, un ko, otrkārt, raksturo norāžu attiecībā uz krāpšanu neesamība.

66 Šādos apstākļos soda, kas sasniedz 50 % no aplūkotajam darījumam piemērojamā PVN apmēra, piemērošana *T. Farkas* šķiet nesamērīga, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

67 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā valsts nodokļu iestādes nodokļu maksātājam, kas ir iegādājies preci, kuras piegādei ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas sistēma, piemēro nodokļu sankciju, kas sasniedz 50 % no PVN apmēra, kurš tam ir jāsamaksā nodokļu administrācijai, ja tai nav radušies nodokļu ieņēmuma zaudējumi un nav arī nekādas norādes par ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

68 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir piemērojams nekustamā īpašuma, kuru parādnieks ir pārdevis saskaņā ar izsoles procedūru, piegādei;**

2) **Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2010/45, noteikumi, kā arī nodokļu neitralitātes, efektivitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā preces ieguvējam tiek liegtas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, kuru tas nepamatoti samaksājis pārdevējam, pamatojoties uz rēķinu, kas tika izrakstīts, ievērojot noteikumus par parasto pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, lai gan attiecīgajam darījumam ir piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ja pārdevējs minēto nodokli ir iemaksājis Valsts kasē. Tomēr saskaņā ar šiem principiem tiek pieprasīts, lai apstākļos, kad kļūst neiespējami vai pārlieku apgrūtinoši, ka pārdevējs varētu atmaksāt preču saņēmēja rēķinā nepamatoti norādīto pievienotās vērtības nodokli, it īpaši pārdevēja maksātnespējas gadījumā, saņēmējs savu prasību par atmaksu var vērst tieši pret nodokļu iestādi;**

3) **samērīguma princips šajā gadījumā ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka pamatlietā aplūkotajā situācijā valsts nodokļu iestādes nodokļu maksātājam, kas ir iegādājies preci, kuras piegādei ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas sistēma, piemēro nodokļu sankciju, kas sasniedz 50 % no pievienotās vērtības nodokļa apmēra, kurš tam ir jāsamaksā nodokļu administrācijai, ja tai nav radušies nodokļu ieņēmuma zaudējumi un nav arī nekādas norādes par ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.**

[Paraksti]