

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 15 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisės aktų pirkimo PVM atskaita – Apmokestinamųjų asmenų tarpusavyje vykdomas nekilnojamojo turto pardavimas – Pardavėjui iškelta bankroto byla – Nacionalinė praktika, pagal kurią pirkėjui atsisakoma suteikti teisės atskaitą dėl to, kad jis žinojo arba turėjo žinoti apie pardavėjo sunkumus sumokėti mokėtiną pardavimo PVM – Sukčiavimas ir piktnaudžiavimas teise – Sąlygos“

Byloje C-227/21

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 31 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2021 m. balandžio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „HA.EN.“

prieš

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi ir O. Spineanu-Matei (pranešėja),

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- UAB „HA.EN.“, atstovaujamos advokatų G. Kaminsko ir Z. Stuglytų,
- Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio ir V. Kazlauskaitės-Švenčionienės,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlášil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2022 m. gegužės 5 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinų vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1;

toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „HA.EN.“ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl atsisakymo suteikti teisę pridėti vertės mokesčio (PVM) atskaitą dėl tariamo HA.EN. piktnaudžiavimo teise.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 7 ir 42 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.

<...>

(42) 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 bei sudarant tam tikrus rėšius sandorius.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„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 PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

6 Tos pačios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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.“

7 PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių

nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

<...>“

Lietuvos teis?

8 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (2002 m. kovo 5 d. ?statymo Nr. IX-751 redakcija) 58 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta:

„PVM mok?tojas turi teis? ?traukti ? PVM atskait? pirkimo ir (arba) importo PVM už ?sigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prek?s ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mok?tojo veiklai: <...> PVM apmokestinamam preki? tiekimui ir (arba) paslaug? teikimui;

<...>“

9 Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso (2014 m. geguž?s 15 d. ?statymo Nr. XII?889 redakcija) 719 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu varžytyn?s paskelbtos ne?vykusiomis <...>, turtas perduodamas išieškotojui už pradin? turto pardavimo iš varžytyni? kain?.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

10 2007 m. rugs?jo 21 d. kredito sutartimi UAB „Medicinos bankas“ (toliau – bankas) suteik? UAB „Sostin?s b?stai“ (toliau – pardav?ja) paskol? nekilnojamojo turto vystymo veiklai vykdyti. Sutarties tinkamam ?vykdymui užtikrinti pardav?ja sutartine hipoteka bankui ?keit? žem?s sklyp? Vilniaus mieste (Lietuva) su jame esan?iu nebaigtu statyti pastatu.

11 HA.EN. 2015 m. lapkri?io 27 d. sudaryta reikalavimo perleidimo sutartimi už atlyg? iš banko per?m? visus finansinius reikalavimus, kylan?ius iš pastarojo su pardav?ja sudarytos kredito sutarties, kartu su visomis prievoli? ?vykdymui užtikrinti nustatytomis teis?mis, ?skaitant sutartin? hipotek?. Sudarydama š? susitarim? HA.EN., be kita ko, patvirtino, jog yra susipažinusi su pardav?jos ?kine-finansine pad?timi, teisiniu statusu ir jai yra žinoma, kad pardav?ja yra nemoki, taip pat tai, kad jai Vilniaus apygardos teisme buvo iškeltos restrukt?rizavimo bylos. 2015 m. gruodžio 18 d. sudaryta sutartimi bankas perleido HA.EN. pardav?jos turto hipotek?.

12 2016 m. geguž?s 23 d. antstolio patvarkymu buvo paskelbtos dalies pardav?jos nekilnojamojo turto (toliau – aptariamas nekilnojamas turtas) varžytyn?s, bet n? vienas pirk?jas juo nesusidom?jo. Ne?vykus varžytyn?ms, HA.EN. buvo pasi?lyta perimti aptariam? nekilnojam?j? turt? už pradin? pardavimo iš varžytyni? kain?, taip padengiant dal? jos turim? kreditorini? reikalavim?. HA.EN. pasinaudojo šia teise ir per?m? aptariam? nekilnojam?j? turt?.

13 Šiuo tikslu 2016 m. liepos 21 d. antstolis suraš? aptariamo nekilnojamojo turto perdavimo HA.EN. akt?.

14 2016 m. rugpjūčio 5 d. pardavėja išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta, kad minėtu aktu HA.EN. buvo perleista nuosavybės teisė aptariamam nekilnojamajam turtui už bendrą 5 468 000 eurų sumą, t. y. 4 519 008,26 euro sumą ir 948 991,74 euro PVM. HA.EN. ši PVM sąskaitą faktūrą traukė savo buhalterinė apskaitoje, atskaitoje joje nurodytą pirkimo PVM ir jį deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn. Pardavėja ši PVM sąskaitą faktūrą taip pat užregistravo buhalterinėje apskaitoje ir joje nurodytą pardavimo PVM 2016 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje deklaravo kaip mokėtiną PVM, tačiau jo valstybės biudžetui nesumokėjo.

15 2016 m. spalio 1 d. pardavėja gijo bankrutuojančios įmonės statusą.

16 2016 m. gruodžio 20 d. HA.EN. pateikė prašymą mokesčių administratoriui grąžinti PVM permoką, susidariusi dėl pirkimo PVM atskaitos, t. y. 948 991,74 euro. Atlikęs HA.EN. mokesčių patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad sudarydama aptariamo nekilnojamojo turto sigijimo sandorą, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad pardavėja nesumokės valstybės biudžetui dėl šio sandorio susidariusio PVM, HA.EN. elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo teise. Remdamasis šiais motyvais 2017 m. liepos 12 d. sprendimu mokesčių administratorius atsisakė HA.EN. suteikti teisę atskaityti šį pirkimo PVM, apskaitavo jai 38 148,46 euro PVM delspinigių ir skyrė 284 694 eurų baudą.

17 HA.EN. dėl tokio mokesčių administratoriaus sprendimo pateikė skundą Mokestinėms ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, ši 2018 m. sausio 22 d. sprendimu panaikino mokesčių administratoriaus sprendimo dalis dėl apskaituotų delspinigių ir skirtos baudos, tačiau konstatavusi, jog HA.EN. piktnaudžiavo teise, patvirtino sprendimą nepripažinti jos teisės PVM atskaitai.

18 HA.EN. apskundė šį Mokestinėms ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą Vilniaus apygardos administraciniam teismui, šis 2018 m. lapkričio 14 d. sprendimu pritarė mokesčių administratoriaus pozicijai ir skundą atmetė kaip nepagrįstą.

19 2018 m. gruodžio 12 d. HA.EN. pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, o šis 2020 m. gegužės 13 d. nutartimi jį iš dalies patenkino, panaikino Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą ir grąžino bylą šiam teismui nagrinėti iš naujo, be kita ko, nurodydamas būtinybę šiam teismui įvertinti piktnaudžiavimo teise buvimo sąlygas ir požymius nagrinėjamu atveju.

20 Iš naujo mokesčių ginčų išnagrinėjus Vilniaus apygardos administracinis teismas 2020 m. rugsėjo 3 d. sprendimu vėl konstatavo, kad HA.EN. piktnaudžiavo teise, dėl to nusprendė, kad mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė pripažinti jos teisę PVM atskaitai. HA.EN. pateikė naują apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi: kadangi sąskaitoje fakturoje, susijusioje su pardavimo iš varžytynių sandoriu, nurodyta grynoji 4 519 008,26 euro suma ir 948 991,74 euro PVM suma, tai reiškia, kad HA.EN. iš tikrųjų sumokėjo PVM. Tuo remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad niekas *a priori* neleido mokesčių administratoriui manyti, kad PVM direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos HA.EN. pasinaudoti teise atskaitai nebuvo vykdytos.

22 Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar mokes?i? administratorius, atsisakydamas suteikti HA.EN. teis? atskaityti PVM, susijus? su aptariamo nekilnojamojo turto ?sigijimu, pagr?stai r?m?si tuo, kad bendrov? žinojo arba tur?jo žinoti, kad pardav?ja dėl finansini? sunkum? ir galimo nemokumo nesumok?s arba negal?s sumok?ti PVM ? valstyb?s biudžet?.

23 Šiomis aplinkyb?mis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Direktyva 2006/112], siejama su mokes?i? neutralumo principu, turi b?ti aiškinama taip, kad ja yra (ne)draudžiama nacionalini? institucij? praktika, pagal kuri? apmokestinamojo asmens teis? ? pirkimo PVM atskait? paneigiama atveju, kai ?sigydamas nekilnojamojo turto objektus šis asmuo žinojo (tur?jo žinoti), kad tiek?jas dėl savo nemokumo nesumok?s (negal?s sumok?ti) pardavimo PVM ? valstyb?s biudžet??“

D?I prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt?, siejam? su mokes?i? neutralumo principu, reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin? praktika, pagal kuri? vienam apmokestinamajam asmeniui parduodant nekilnojam?j? turt? kitam apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti pirk?jui teis? atskaityti pirkimo PVM vien dėl to, kad jis žinojo ar tur?jo žinoti, jog pardav?jas turi finansini? sunkum? ar net yra nemokus ir dėl to nesumok?s ar negal?s sumok?ti PVM ? valstyb?s biudžet?.

25 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už j? ?sigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, ?tvirtintas S?jungos teis?s aktuose. Atskaitos sistema, kuriai priklauso PVM direktyvos 168 straipsnis, siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 26 ir 27 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?). Kaip ne kart? pažym?jo Teisingumo Teismas, teis? ? atskait?, numatyta PVM direktyvos 67 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Tokiu atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad klausimas, ar preki? tiek?jas sumok?jo už pardavimo sandorius ? valstyb?s biudžet? mok?tin? PVM, neturi ?takos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumok?t? pirkimo PVM (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Nusta?ius, kad teis? ? PVM atskait? priklauso nuo preki? tiek?jo faktiškai sumok?to šio PVM, apmokestinamasis asmuo patirt? jam nepriklausan?i? ekonomin? naš?, kurios b?tent ir siekiama išvengti atskaitos sistema (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *Véleclair*, C?414/10, EU:C:2012:183, 30 punkt?).

27 Kita vertus, kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kart? nusprend?, kad suk?iaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis S?jungos teis?s normomis. Taigi nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise ? atskait?, jei atsižvelgiant ?

objektyvius rodymus nustatyta, kad šia teise naudojamosi sukiaujant ar piktnaudžiaujant (2019 m. liepos 10 d. Sprendimas *Kuršu zeme*, C?273/18, EU:C:2019:588, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Vis d?lto, kadangi neleidimas pasinaudoti teise ? atskait? yra pagrindinio principo, kur? sudaro ši teis?, taikymo išimtis, mokes?i? institucijos turi surinkti pakankamai objektyvi? rodym?, kad apmokestinamasis asmuo suk?iavo arba žinojo ar tur?jo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teis? ? atskait?, buvo susij?s su tokiu suk?iavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar atitinkamos mokes?i? institucijos surinko tokius objektyvius rodymus (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 50 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

29 Atsižvelgiant ? ši? jurisprudencij? reikia nustatyti, ar finansini? sunkum? patirian?ios bendrov?s nekilnojamojo turto pardavimo atveju nacionalin?s mokes?i? institucijos gali teis?tai nesuteikti šio turto pirk?jui teis?s atskaityti pirkimo PVM, remdamosi tuo, kad žinodamas apie šiuos finansinius sunkumus ir galimus j? padarinius PVM mok?jimui ? valstyb?s biudžet? jis žinojo arba tur?jo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM suk?iavimu, arba piktnaudžiauja teise.

30 Pirma, kalbant apie galim? nekilnojamojo turto pirk?jo dalyvavim? su PVM suk?iavimu susijusiame sandoryje, reikia pažym?ti, kad S?jungos finansiniai interesai apima, be kita ko, pajamas iš PVM (2018 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Taip pat reikia priminti, kad 1995 m. liepos 26 d. Briuselyje pasirašytos ir prie 1995 m. liepos 26 d. Tarybos akto (OL C 316, 1995, p. 48; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 19 sk., 1 t., p. 9) prid?tos Europos Bendrij? finansini? interes? apsaugos konvencijos, parengtos vadovaujantis Europos S?jungos sutarties K.3 straipsniu, 1 straipsnyje apibr?žta s?voka „Europos Bendrij? finansiniams interesams kenkiantis suk?iavimas“ apima, „bet kok[?] ty?in[?] veikim[?] ar neveikim[?], susij[us?] su <...> suklastot?, neteising? ar neišsamī? pareiškim? [deklaracij?] ar dokument? naudojimu ar pateikimu, kurio padariniai yra neteis?tas Europos Bendrij? bendrojo biudžeto arba Europos bendrij? ar j? vardu valdom? biudžet? ištekli? mažinimas“. Taigi ir kaip matyti iš pirmesnio punkto, ši s?voka apima bet kok? ty?in? veiksm? ar neveikim?, turint? ?takos pajamoms, gautoms taikant vienod? tarif? suderintai PVM apmokestinamajai vertei, nustatytai pagal S?jungos taisykles (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 41 punkt?).

32 Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad jei apmokestinamasis asmuo tinkamai ?vykd? savo deklaravimo prievoles PVM srityje, vien tinkamai deklaruoto PVM nesumok?jimas, neatsižvelgiant ? tai, ar toks neveikimas buvo ty?inis, ar ne, negali b?ti laikomas PVM suk?iavimu (šiuo klausimu žr. 2018 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 38–41 punktus).

33 Taigi negalima manyti, kad apmokestinamasis asmuo skolininkas, kuris, susid?r?s su finansiniais sunkumais, iš pagal ?statym? suorganizuot? varžytyni? parduoda vien? iš savo nekilnojamojo turto objekt? tam, kad padengt? šias skolas, v?liau deklaruoja mok?tin? PVM, bet d?l min?t? sunkum? negali jo viso ar jo dalies sumok?ti, vien d?l to yra kaltas d?l PVM suk?iavimo. Tod?l tokiomis aplinkyb?mis juo labiau negalima kaltinti tokio turto pirk?jo, kad ?sigydamas š? turt? jis žinojo arba tur?jo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM suk?iavimu.

34 Antra, kiek tai susij? su galimu aptariamo nekilnojamojo turto pirk?jo piktnaudžiavimu teise, reikia priminti, kad S?jungos teis? PVM srityje draudžia apmokestinamojo asmens teis? atskaityti

pirkimo PVM, kai ši? teis? pagrindžian?iais sandoriais piktnaudžiaujama (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 85 punktas). Iš ties? ši teis? negali apimti ?kio subjekto piktnaudžiavimo, t. y. sandori?, kurie atliekami tik siekiant piktnaudžiaujant pasinaudoti teis?s lemiamu pranašumu, o ne vykdant ?prastus prekybos sandorius (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, 26 punkt?).

35 PVM srityje tam, kad b?t? konstatuotas piktnaudžiavimas, turi b?ti tenkinamos dvi s?lygos. Viena vertus, nagrin?jamais sandoriais, neatsižvelgiant ? formal? atitinkamose PVM direktyvos ir j? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, turi b?ti ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Kita vertus, objektyvi? požymi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra tik gauti tok? mokestin? pranašum? (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktus ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 54 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Šiomis aplinkyb?mis nacionalinis teismas, remdamasis nacionalin?je teis?je nustatytomis ?rodin?jimo taisykl?mis, turi patikrinti, ar yra piktnaudžiavim? sudarantys elementai. Vis d?lto priimdamas prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas prireikus gali pateikti paaiškinimus, kurie pad?t? nacionaliniam teismui pateikti savo išaiškinim? (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 76 ir 77 punktus).

36 D?l pirmosios s?lygos reikia konstatuoti, kad net darant prielaid?, jog nekilnojamojo turto pirk?jo prašoma pirkimo PVM, kur? jis sumok?jo perimdamas š? turt?, atskaita gali b?ti laikoma mokestiniu pranašumu, jis negali b?ti laikomas prieštaraujan?iu PVM direktyvos tikslams. Kaip savo išvados 40–44 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, b?tent tai matyti iš PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkto, pagal kur? valstyb?ms nar?ms leidžiama taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizm? ir perkelti PVM našt? apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas šiuo mokes?iu apmokestinamas sandoris, tuo atveju, kai tiekiamas nekilnojamas turtas, kur? skolininkas parduoda iš varžytyni?. Nors Lietuvos Respublika pasirinko netaikyti šio mechanizmo, pats šioje nuostatoje numatytos galimyb?s egzistavimas rodo, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas neman?, jog iš varžytyni? parduoto nekilnojamojo turto pirk?jo sumok?to PVM atskaita prieštarauja PVM direktyvos tikslams.

37 Aišku, 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI* (C?4/20, EU:C:2021:397) 42–45 punktuose Teisingumo Teismas iš esm?s nusprend?, kad PVM direktyva nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kuriuos PVM mok?tojo kontrahentas, kuris, kaip nustatyta, žinojo arba tur?jo žinoti, kad šis prievol? sumok?ti mokest? turintis asmuo nesumok?s šio mokes?io ir pats pasinaudojo teise ? pirkimo mokes?io atskait?, laikomas nesumok?to PVM ir papildom? sum? solidariu skolininku.

38 Vis d?lto d?l generalin?s advokat?s išvados 46 ir 47 punktuose išd?styt? priežas?i? reikia konstatuoti, kad apmokestinamojo asmens, kuris perka nekilnojam?j? turt? iš pagal ?statym? suorganizuot? varžytyni?, priži?rim? viešosios valdžios institucij?, situacija n?ra panaši ? aptariamo pagrindinio PVM skolininko kontrahento situacij? byloje, kurioje priimtas min?tas sprendimas. Iš ties? vien d?l finansini? sunkum?, su kuriais susiduria skolininkas, kurio turtas parduodamas iš varžytyni?, negalima daryti išvados apie neteis?t? ketinim? nesumok?ti PVM. Taigi vien tuo remiantis negalima daryti išvados, kad sudarydamas komercin? sandor? su juo šio turto pirk?jas piktnaudžiavo teise.

39 Remiantis antr?ja s?lyga, kuri sudaro piktnaudžiavim? teise, iš objektyvi? požymi? visumos turi b?ti aišku, kad pagrindinis nagrin?jamo sandorio tikslas yra tik ?gyti mokestin? pranašum?. Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog pagrindin?je byloje HA.EN. buvo pardav?jos kreditor? ir tur?jo aptariamo nekilnojamojo turto, kuris buvo parduotas iš varžytyni?, hipotek?. Tokiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, jog

tai, kad kreditorius po nevykusi varžytyni perima nekilnojamąjį turtą, kurio atžvilgiu jis turėjo tokią garantiją, iš esmės gali būti motyvuota ne mokestinio pranašumo siekimu, bet ketinimu atgauti visą reikalavimą ar jo dalį iš skolininko, kuriam iškelta restruktūrizavimo byla, naudojantis jam prieinamomis teisinėmis priemonėmis, kaip antai pardavimu iš varžytyni.

40 Atsižvelgiant į tai, kad sandoris sudaromas pagal įstatyme nustatytą procedūrą, kuri neabejotinai taikoma išskirtinomis aplinkybomis, t. y. įkio subjekto nemokumo atveju, bet vis dėlto yra būdinga ekonominei veiklai, ir šio sandorio *a priori* teisėtą tikslą, jis neturi būti prilyginamas visiškai fiktyviam, ekonomiškai nepagrįstam susitarimui, sudaromam vien siekiant mokesčių naudą, draudžiamam pagal piktnaudžiavimo draudimo principą (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. gegužės 20 d. Sprendimo *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pirkėjo žinojimas apie pardavėjo finansinius sunkumus, jo galimą nemokumą arba, kaip šiuo atveju, iškeltą bankroto bylą, taip pat apie galimą tokią aplinkybę poveikį sandoriui taikomo PVM sumokėjimui į valstybės biudžetą, yra pardavimui iš varžytyni būdinga aplinkybė, kurios savaimė nepakanka siekiant parodyti, kad nagrinėjamo sandoriu buvo piktnaudžiauta, ir taip pateisinti atsisakymą suteikti teisę atskaitai.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pagal Sąjungos teisės valstybės narės mokesčių institucijos negali pagrįstai manyti, kad, vienam apmokestinamajam asmeniui pardavus nekilnojamąjį turtą iš įstatyme numatytą varžytyni kitam apmokestinamajam asmeniui, vien tai, kad pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog pardavėjas patyrė finansinių sunkumų, ir kad dėl to jis gali nesumokėti PVM į valstybės biudžetą, reiškia, kad šis pirkėjas piktnaudžiavo teise ir dėl to galima atsisakyti jam suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

43 Tokia nacionalinė praktika taip pat prieštarautų mokesčių neutralumo principui, nes reikštų, kad nekilnojamojo turto pirkėjams neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, kurį jie sumokėjo per varžytynes, o tai reiškia, kad jiems tenka šio mokesčio našta, nors mokesčių neutralumo principu būtų siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Dėl tokios praktikos tokiems pirkėjams tenka rizika, jog PVM iš tikrųjų nebus sumokėtas į valstybės biudžetą dėl pardavėjo nemokumo, nors iš esmės ši rizika turi būti prisiimta valstybės biudžetas.

45 Tokia išvada darytina juo labiau dėl to, kad Lietuvos Respublika nusprendė nepasinaudoti PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatyta galimybe šiomis konkrečiomis aplinkybomis nustatyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, kuriuo būtų ir siekiama sumažinti PVM skolininko nemokumo riziką (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 28 punktą).

46 Kaip savo išvados 47, 51 ir 52 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, minėta praktika, kuria iš apmokestinamųjų asmenų, iš varžytyni išsigijusių nekilnojamojo turto, atimama teisė atskaitai, taip pat gali apriboti potencialią pirkėjų ratą. Todėl ji prieštarauja tokios rūšies procedūromis siekiamam tikslui, t. y. optimaliai realizuoti skolininko turtą, kad jo kreditorių interesai būtų labiausiai patenkinti. Be to, ja siekiama izoliuoti su finansiniais sunkumais susiduriančius įkio subjektus ir apriboti jų galimybes sudaryti sandorius, ir tai daroma nesuderinamu su mokesčių neutralumo principu būdu, nes jis draudžia skirstyti apmokestinamuosius asmenis pagal jų finansinę padėtį.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, siejamas su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią vienam apmokestinamajam asmeniui parduodant nekilnojamąjį turtą kitam apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti pirkėjui teisę atskaityti pirkimo PVM vien dėl to, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog pardavėjas turi finansinį sunkumą ar net yra nemokus ir dėl to nesumokės ar negalės sumokėti PVM šios valstybės biudžetui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktas, siejamas su mokesčių neutralumo principu,

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią vienam apmokestinamajam asmeniui parduodant nekilnojamąjį turtą kitam apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti pirkėjui teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) vien dėl to, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog pardavėjas turi finansinį sunkumą ar net yra nemokus ir dėl to nesumokės ar negalės sumokėti PVM šios valstybės biudžetui.

Lycourgos

Rodin

Bonichot

Rossi

Spineanu-Matei

Paskelbta 2022 m. rugsėjo 15 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris

Ketvirtosios kolegijos pirmininkas

A. Calot Escobar

C. Lycourgos

* Proceso kalba: lietuvių.