

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 15 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Teisė į pirkimo PVM atskaitą – Apmokestinamųjų asmenų tarpusavyje vykdomas nekilnojamojo turto pardavimas – Pardavėjui iškelta bankroto byla – Nacionalinė praktika, pagal kurią pirkėjui atsisakoma suteikti teisę į 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,

išnagrinąjusių 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

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;

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 į pridėtinės 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 prekės ar paslaugas gaunančiam asmeniui. Tai turėtų padėti valstybėms narėms supaprastinti taisykles ir užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui nustatytuose sektoriuose bei sudarant tam tikrą rėšį sandoriams.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekės 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, tiekimą.“

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 nekilnojamasis 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. rugpjūtio 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 suma ir 948 991,74 euro PVM. HA.EN. ši PVM sąskaitą faktūrą traukė savo buhalterinė apskaitoje, atskaitė 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. rugpjūtio mėn. PVM deklaracijoje deklaravo kaip mokėtiną PVM, tačiau jo valstybės biudžetui nesumokėjo.

15 2016 m. spalio 1 d. pardavėja įgijo 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. mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad sudarydama aptariamo nekilnojamojo turto įsigijimo sandorį, 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 delspinigį ir skyrė 284 694 eurų baudą.

17 HA.EN. dėl tokio mokesčių administratoriaus sprendimo pateikė skundą. Mokestinė ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, ši 2018 m. sausio 22 d. sprendimu panaikino mokesčių administratoriaus sprendimo dalį 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 Mokestinė 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 mokestinė 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar mokesčių administratorius, atsisakydamas suteikti HA.EN. teisę atskaityti PVM, susijusį su aptariamo nekilnojamojo turto įsigijimu, pagrįstai rėmėsi tuo, kad bendrovė žinojo arba turėjo žinoti, kad pardavėja dėl finansinių sunkumų ir galimo nemokumo nesumokės arba negalės sumokėti PVM į valstybės biudžetą.

23 Šiomis aplinkybėmis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyva 2006/112], siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad ja yra (ne)draudžiama nacionalinių institucijų praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens teisę į pirkimo PVM atskaitą paneigiama atveju, kai įsigydamas nekilnojamojo turto objektus šis asmuo žinojo (turėjo žinoti), kad tiekėjas dėl savo nemokumo nesumokės (negalės sumokėti) pardavimo PVM į valstybės biudžetą?“

Dėl prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, siejamą su mokesčių neutralumo principu, reikia aiškinti 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 finansinių sunkumų ar net yra nemokus ir dėl to nesumokės ar negalės sumokėti PVM į valstybės biudžetą.

25 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisę atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už jį įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, tvirtintas Sąjungos teisės aktuose. Atskaitos sistema, kuriai priklauso PVM direktyvos 168 straipsnis, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 ir 27 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją). Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, teisę į atskaitą, numatyta PVM direktyvos 67 ir paskesniuose straipsniuose, yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

26 Tokiu atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad klausimas, ar prekės tiekėjas sumokėjo už pardavimo sandorius į valstybės biudžetą mokėtiną PVM, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Nustačius, kad teisę į PVM atskaitą priklauso nuo prekės tiekėjo faktiškai sumokėto šio PVM, apmokestinamasis asmuo patirtą jam nepriklausantį ekonominę naštą, kurios būtų ir siekiama išvengti atskaitos sistema (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 30 punktą).

27 Kita vertus, kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Taigi nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į

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

28 Vis dėlto, 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 punktą 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 neišsam? 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 prievolės 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? varžytyn? parduoda vien? iš savo nekilnojamojo turto objekt? tam, kad padengt? šias skolas, v?liau deklaruoja mok?tin? PVM, bet dėl min?t? sunkum? negali jo viso ar jo dalies sumok?ti, vien dėl to yra kaltas dėl 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 nekilnojamasis 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 nemant?, 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 piktnaudžiauvo 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 nekilnojamą?j? turt?, kurio atžvilgiu jis tur?jo toki? garantij?, iš esm?s gali b?ti motyvuota ne mokestinio pranašumo siekimu, bet ketinimu atgauti vis? reikalavim? ar jo dal? iš skolininko, kuriam iškelta restrukt?rizavimo byla, naudojantis jam prieinamomis teisin?mis priemon?mis, kaip antai pardavimu iš varžytyni?.

40 Atsižvelgiant ? tai, kad sandoris sudaromas pagal ?statyme nustatyt? proced?r?, kuri neabejotinai taikoma išskirtin?mis aplinkyb?mis, t. y. ?kio subjekto nemokumo atveju, bet vis d?lto yra b?dinga ekonominei veiklai, ir ? šio sandorio *a priori* teis?t? tiksl?, jis neturi b?ti prilyginamas visiškai fiktyviam, ekonomiškai nepagr?stam susitarimui, sudaromam vien siekiant mokestin?s naudos, draudžiamam pagal piktnaudžiavimo draudimo princip? (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *ALTI*, C?4/20, EU:C:2021:397, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

41 Šiuo klausimu pažym?tina, kad pirk?jo žinojimas apie pardav?jo finansinius sunkumus, jo galim? nemokum? arba, kaip šiuo atveju, iškelt? bankroto byl?, taip pat apie galim? toki? aplinkybi? poveik? sandoriui taikomo PVM sumok?jimui ? valstyb?s biudžet?, yra pardavimui iš varžytyni? b?dinga aplinkyb?, kurios savaime nepakanka siekiant ?rodyti, kad nagrin?jamu sandoriu buvo piktnaudžiauta, ir taip pateisinti atsisakym? suteikti teis? ? atskait?.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, pagal S?jungos teis? valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos negali pagr?stai manyti, kad, vienam apmokestinamajam asmeniui pardavus nekilnojamą?j? turt? iš ?statyme numatyt? varžytyni? kitam apmokestinamajam asmeniui, vien tai, kad pirk?jas žinojo arba tur?jo žinoti, jog pardav?jas patyr? finansini? sunkum?, ir kad d?l to jis gali nesumok?ti PVM ? valstyb?s biudžet?, reiškia, kad šis pirk?jas piktnaudžiavo teise ir d?l to galima atsisakyti jam suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?.

43 Tokia nacionalin? praktika taip pat prieštaraut? mokes?i? neutralumo principui, nes reikšt?, kad nekilnojamojo turto pirk?jams neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, kur? jie sumok?jo per varžytynes, o tai reiškia, kad jiems tenka šio mokes?io našta, nors mokes?i? neutralumo principu b?tent siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo vykdant bet koki? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C?204/13, EU:C:2014:147, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

44 D?l tokios praktikos tokiems pirk?jams tenka rizika, jog PVM iš tikr?j? nebus sumok?tas ? valstyb?s biudžet? d?l pardav?jo nemokumo, nors iš esm?s ši? rizik? turi prisiimti valstyb?s biudžetas.

45 Tokia išvada darytina juo labiau d?l to, kad Lietuvos Respublika nusprend? nepasinaudoti PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte numatyta galimybe šiomis konkrečiomis aplinkyb?mis nustatyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?, kuriuo b?tent ir siekiama sumažinti PVM skolininko nemokumo rizik? (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C?125/12, EU:C:2013:392, 28 punkt?).

46 Kaip savo išvados 47, 51 ir 52 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, min?ta praktika, kuria iš apmokestinam?j? asmen?, iš varžytyni? ?sigijusi? nekilnojamojo turto, atimama teis? ? atskait?, taip pat gali apriboti potenciali? pirk?j? rat?. Tod?l ji prieštarauja tokios r?šies proced?romis siekiamam tikslui, t. y. optimaliai realizuoti skolininko turt?, kad jo kreditori? interesai b?t? labiausiai patenkinti. Be to, ja siekiama izoliuoti su finansiniais sunkumais susidurian?ius ?kio subjektus ir apriboti j? galimybes sudaryti sandorius, ir tai daroma nesuderinamu su mokes?i? neutralumo principu b?du, nes jis draudžia skirstyti apmokestinamuosius asmenis pagal j? finansin? pad?t?.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, šis pateiktas klausimas reikia atsakyti: PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, siejamas su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinė praktika, pagal kuri 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 pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimas 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 kuri 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.