

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp UAB “HA.EN.” un Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšanas tiesību atteikumu iespējamās HA.EN. izdarītās tiesību pāunprētgas izmantošanas dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 7. un 42. apsvērumi ir formulēti šādi:

“(7) Pat ja kopējā PVN sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas vietas garuma.

[..]

(42) Konkrētos gadījumos dalībvalstīm vajadzētu būt tiesīgām noteikt, ka par nodokļa nomaksu ir atbildīgs preču piegādes vai pakalpojuma saņēmējs. Tas dalībvalstīm ļautu vienkāršot noteikumus, k? ar? apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko novēro dažās nozarēs vai attiecībā uz dažiem darījumiem.”

4 Šīs direktīvas 168. pantā ir paredzēts:

“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 kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

5 Minētās direktīvas 193. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

6 Šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punkts 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) t?da nekustam? ?pašuma pieg?de, kas p?rdots tiesas [piespiedu] izsol?."

7 PVN direkt?vas 273. pants ir formul?ts š?di:

"Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

[..]"

Lietuvas ties?bas

8 *Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas* (Lietuvas Republikas Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums) redakcij?, kas izriet no 2002. gada 5. marta Likuma Nr. IX?751, 58. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Re?istr?tam PVN maks?t?jam ir ties?bas uz PVN priekšnodok?a vai importa PVN atskait?šanu attiec?b? uz ieg?d?taj?m vai import?taj?m prec?m vai pakalpojumiem, ja š?s preces vai pakalpojumus ir paredz?ts izmantot š?d?m darb?b?m: [..] ar PVN apliekamu pre?u vai pakalpojumu pieg?dei;

[..]."

9 *Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas* (Lietuvas Republikas Civilprocesa kodekss) redakcij?, kas izriet no 2014. gada 15. maija Likuma Nr. XII?889, 719. panta 1. punkt? ir noteikts:

"Ja izsole tiek pasludin?ta par nenotikušu t?p?c, ka nav neviena sol?t?ja [..], ?pašumu par s?kotn?jo ?pašuma p?rdošanas cenu izsol? nodod personai, kas l?dz piespiedu izpildi."

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

10 Ar 2007. gada 21. septembra kred?tl?gumu UAB "*Medicinos bankas*" (turpm?k tekst? – "banka") pieš??ra aizdevumu UAB "*Sostin?s b?stai*" (turpm?k tekst? – "p?rdev?js") nekustam? ?pašuma att?st?bas darb?b?m. Lai nodrošin?tu l?guma pien?c?gu izpildi, p?rdev?js ar l?gumu nodeva bankai hipot?ku uz zemesgabalu Vi??as (Lietuva) pils?t?, uz kura atrodas ?ka, kas šobr?d tiek b?v?ta.

11 Ar 2015. gada 27. novembr? nosl?gtu l?gumu par pras?juma cesiju *HA.EN.* par atl?dz?bu p?r??ma no bankas, kas bija pieš??rusi aizdevumu, visus naudas pras?jumus, kas izriet no aizdevuma l?guma, kurš nosl?gts starp p?d?jo min?to un p?rdev?ju, k? ar? visas pras?juma ties?bas, kas noteiktas, lai garant?tu saist?bu izpildi, tostarp l?gumisko hipot?ku. Nosl?dzot šo vienošanos, *HA.EN.* tostarp apstiprin?ja, ka ir iepazinusies ar p?rdev?ja ekonomisko un finansi?lo st?vokli, k? ar? juridisko statusu un zina, ka p?rdev?js ir maks?tnesp?j?gs un attiec?b? uz to notiek san?cijas proced?ra *Vilniaus apygardos teismas* (Vi??as apgabaltiesa, Lietuva). Ar 2015. gada 18. decembr? nosl?gto l?gumu banka nodeva *HA.EN.* hipot?ku uz p?rdev?ja ?pašumu.

12 Ar tiesu izpildītāja 2016. gada 23. maija rīkojumu tika izsludināta pārdevēja nekustamā īpašuma (turpmāk tekstā – “attiecīgais nekustamais īpašums”) daļas izsole, bet neviens pircējs neizrādīja interesi par tās iegādi. Tā kā izsole nenotika, *HA.EN.* izsoles procedūrā tika izteikts piedāvājums pārņemt attiecīgo nekustamo īpašumu par saskaņotajā īpašuma pārdošanas cenu, tādējādi apmierinot daļu no tā prasījumiem. *HA.EN.* stenoja šīs tiesības un pārņēma attiecīgo nekustamo īpašumu.

13 Šaj? nol?k? 2016. gada 21. j?lij? tiesu izpild?t?js sagatavoja aktu, konstat?jot ?pašumties?bu uz attiec?go nekustamo ?pašumu nodošanu *HA.EN*.

14 2016. gada 5. augustā pārdēvējis izdeva rīcinu, kurā bija norādīts, ka pašumtiesības uz attiecīgo nekustamo pašumu ar minēto aktu ir nodotas HA.EN. par kopējo summu 5 468 000 EUR, proti, summu 4 519 008,26 EUR, kurai pieskaitīts PVN 948 991,74 EUR. HA.EN. ieņēmuma šo rīcinu savas grāmatvedības atskaites un atskaitēja šajā rīcinā norādīto PVN kā priekšnodokli PVN deklarācijā par 2016. gada novembri. Ar pārdēvējis ieņēmuma minēto rīcinu savas grāmatvedības un deklarēja rīcinā uzrādīto PVN priekšnodokli kā PVN parādu PVN deklarācijā par 2016. gada augustu, tomēr to nekad nav samaksājis Valsts kasei.

15 2016. gada 1. oktobr? p?rdev?js tika atz?ts par bankrot?jušu.

16 2016. gada 20. decembrī *HA.EN.* līdza nodokļu iestādi tai atmaksāt pārmaksāto PVN, kas izriet no PVN priekšnodokļa atskaitīšanas, proti, 948 991,74 EUR. Veikusi nodokļu pārbaudi *HA.EN.*, nodokļu iestāde uzskatīja, ka *HA.EN.*, noslēdzot attiecīgā nekustamā īpašuma iegādes darījumu, lai gan tā zināja vai tai bija jāzina, ka pārdevējs nesamaksā Valsts kasei PVN, kas radies šā darījuma rezultātā, ir rīkojusies ļaunticīgi un ir izmantojusi tiesības ļaunprātīgi. Ar šo pamatojumu nodokļu iestāde ar 2017. gada 12. jūlija lēmumu atteica *HA.EN.* tiesības atskaitīt šo PVN priekšnodokli, noteica tai samaksāt summu 38 148,46 EUR kā PVN nokavējuma procentus un uzlika tai naudas sodu 284 694 EUR.

17 *HA.EN.* apstrādāja šo lēmumu *Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvos Republikas valdības Nodokļu strādu komisija), kas ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu atcēla nodokļu iestādes lēmumu daļā, kurā bija noteikti nokavējuma procenti un naudas sods, bet, uzskatāma, ka *HA.EN.* ir izmantojusi tiesības āunprēti, ja, to atstājot spēkā daļā, kurā *HA.EN.* ir atteiktas PVN atskaitēšanas tiesības.

18 *HA.EN.* par šo Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strūdu komisijas lēmumu cēla prasību *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viēas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kura ar 2018. gada 14. novembra spriedumu apstiprināja nodokļu iestādes nostāju un noraidīja prasību kā nepamatotu.

19 2018. gada 12. decembrī HA.EN. cēla prasību iesniegzt – *Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa), kura ar 2020. gada 13. maija rīkojumu to daļēji apmierināja, atcēla *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Višas Administratīvā apgabaltiesa) spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ pārdēļai minētajai, tai tostarp norādot, ka tai jāpārbauda tiesību saunprātīgās izmantošanas nosacījumi un pazemes šaļi liet.

20 Pēc nodokļu struktūras izskatīšanas *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viņas Administratīvā apgabaltiesa) ar 2020. gada 3. septembra spriedumu vēlreiz nosprieda, ka *HA.EN.* ir jāunprātīgi izmantojusi tiesības, un tādēļ nosprieda, ka nodokļu iestāde pamatoti ir liegusi tai tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli. Tad *HA.EN.* vērsās iesniedzoties ar jaunu prasību.

21 Iesniedz?jtiesa nor?da: t? k? r??in? par piespiedu p?rdošanas dar?jumu bija min?ta neto summa 4 519 008,26 EUR, k? ar? PVN summa 948 991,74 EUR, *HA.EN*. faktiski ir samaks?jusi PVN. Pamatojoties uz to, iesniedz?jtiesa uzskata, ka nekas nav ??vis nodok?u iest?dei *a priori* uzskat?t, ka nav izpild?ti PVN direkt?v? paredz?tie materi?lie un form?lie nosac?jumi, lai *HA.EN*. ?stenotu t?s atskait?šanas ties?bas.

22 Tom?r iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai, lai *HA.EN*. atteiktu ties?bas atskait?t PVN par attiec?g? nekustam? ?pašuma ieg?di, nodok?u iest?dei bija pamats atsaukties uz to, ka *HA.EN*. zin?ja vai tai bija j?zina, ka p?rdev?js savu finansi?lo gr?t?bu un potenci?l?s maks?tnesp?jas d?? nesamaks?s PVN Valsts kasei vai nevar?s to samaks?t.

23 Š?dos apst?k?os *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?va] saist?b? ar nodok?u neitralit?tes principu ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai pretrun? ir t?da valsts iest?žu prakse, saska?? ar kuru nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN tiek liegtas, ja š? persona, ieg?d?joties nekustamo ?pašumu, zin?ja (vai tai vajadz?ja zin?t), ka pieg?d?t?js savas maks?tnesp?jas d?? nesamaks?s (vai ar? nesp?s samaks?t) Valsts kas? maks?jamo PVN?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts, skat?ts kop? ar nodok?u neitralit?tes principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?da valsts prakse, saska?? ar kuru, p?rdodot nekustamo ?pašumu starp nodok?a maks?t?jiem, pirc?jam tiek liegtas ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN tikai t?p?c vien, ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka p?rdev?jam ir finansi?las gr?t?bas vai tas ir maks?tnesp?j?gs un ka š? apst?k?a sekas var b?t t?das, ka tas nesamaks?s vai nevar?s samaks?t PVN Valsts kasei.

25 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas j?maks? vai kas jau ir samaks?ts par ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, ir ar Savien?bas ties?bu aktiem izveidot?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. Atskait?jumu sist?mas, kur? ietilpst PVN direkt?vas 168. pants, m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?p?c kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu visai saimnieciskajai darb?bai neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?tajai darb?bai princip? pašai ir piem?rojams PVN (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, 26. un 27. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra). K? Tiesa vair?kk?rt ir nospriedusi, PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir neat?emama PVN meh?nisma sast?vda? un princip? nevar tikt ierobežotas (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka jaut?jums, vai pre?u pieg?d?t?js ir p?rskait?jis Valsts kasei PVN, kas maks?jams par p?rdošanas dar?jumiem, neietekm? nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Ja ties?bas uz PVN atskait?šanu tiktu pak?autas nosac?jumam, ka pre?u pieg?d?t?js faktiski iepriekš ir samaks?jis min?to PVN, nodok?a maks?t?jam tiktu uzlikts neatbilstošs ekonomiskais slogs, ko nov?rst tieši ir atskait?šanas sist?mas m?r?is (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 29. marts, *Véleclair*, C?414/10, EU:C:2012:183, 30. punkts).

27 Un tom?r c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamo ?aunpr?t?go r?c?bu ir PVN direkt?v? atz?ts un ar to iedrošin?ts m?r?is, un Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, ka ties?bu subjekti nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m. T?d?? valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošana, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, tiek atz?ts, ka š?s ties?bas ir izmantotas kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi (spriedums, 2019. gada 10. j?lijs, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Tom?r, t? k? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu atteikšana ir iz??mums no š?s ties?bas veidojoš? pamatprincipa piem?rošanas, nodok?u iest?d?m ir j?sniedz juridiski pietiekami objekt?vi pier?d?jumi, kas ?auj secin?t, ka nodok?u maks?t?js ir izdar?jis kr?pšanu vai ?aunpr?t?gi izmantojis ties?bas vai ar? zin?ja vai tam bija j?zina, ka dar?jums, kurš nor?d?ts, lai pamatotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, ir iesaist?ts kr?pšan?. T?p?c valsts tiesai j?p?rbauda, vai attiec?g?s nodok?u iest?des ir pier?d?jušas š?du objekt?vu elementu esam?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Tieši ?emot v?r? šo judikat?ru, ir j?nosaka, vai gad?jum?, ja finanšu gr?t?b?s non?kusi sabiedr?ba p?rdod nekustamo ?pašumu, valsts nodok?u iest?des var pamatoti atteikt š? ?pašuma ieguv?jam ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, pamatojoties uz to, ka, zinot par š?m finansi?laj?m gr?t?b?m un to iesp?jam?m sek?m attiec?b? uz PVN samaks?šanu Valsts kas?, šis ieguv?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum? vai ka tas ir ?aunpr?t?gi izmantojis ties?bas.

30 Pirmk?rt, par nekustam? ?pašuma ieguv?ja iesp?jamo dal?bu dar?jum?, kas saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?, j?uzsver, ka Savien?bas finanšu intereses ietver tostarp ie??mumus no PVN (spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 T?pat j?atg?dina, ka j?dziens “kr?pšana, kas ietekm? Eiropas Kopienu finansi?l?s intereses”, k? tas defin?ts 1. pant? Konvencij?, kas izveidota, pamatojoties uz L?guma par Eiropas Savien?bu K.3. pantu, par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardz?bu, kura parakst?ta Brisel? 1995. gada 26. j?lij? un pievienota Padomes 1995. gada 26. j?lija aktam (OV 1995, C 316, 48. lpp.), it ?paši “ir jebk?da darb?ba vai bezdarb?ba ar iepriekš?ju nodomu, kura ir saist?ta ar [...] viltotu, k??dainu vai nepiln?gu p?rskatu vai dokumentu lietošanu vai uzr?d?šanu, kuru rezult?ts ir Eiropas Kopienu visp?r?g? budžeta vai Eiropas Kopienu p?rvald?to vai Eiropas Kopienu interes?s p?rvald?to budžetu l?dzek?u piesavin?šan?s vai nelikum?ga patur?šana”. T?tad, k? izriet ar? no iepriekš?j? punkta, šis j?dziens aptver jebkuru darb?bu vai bezdarb?bu ar iepriekš?ju nodomu, kas apdraud ie??mumus no vienas likmes piem?rošanas saska?otajai PVN b?zei, kura noteikta saska?? ar Savien?bas ties?bu norm?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, *Taricco u.c.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 41. punkts).

32 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, cikt?l nodok?a maks?t?js ir pien?c?gi izpild?jis savus deklar?šanas pien?kumus PVN jom?, tas vien, ka nav samaks?ts pien?c?gi deklar?tais PVN, neatkar?gi no t?, vai š?da bezdarb?ba ir notikusi ar nodomu vai n?, nevar b?t PVN kr?pšana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 38.–41. punkts).

33 T?tad nevar uzskat?t, ka nodok?u maks?t?js, kurš ir par?d? izpild?mu pras?jumu un kurš sask?ries ar finansi?l?m gr?t?b?m un likum? paredz?taj? piespiedu izsoles proced?r? p?rdod vienu no saviem ?pašumiem, lai dz?stu savus par?dus, p?c tam deklar? PVN, kas tam ir j?maks? šaj? zi??, bet šo gr?t?bu d?? nevar piln?b? vai da??ji samaks?t min?to PVN, š? fakta d?? vien

k??st vainojams kr?pšan? PVN jom?. T?p?c š?dos apst?k?os v?l jo vair?k nevar p?rmest š? ?pašuma ieguv?jam, ka vi?š zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka, ieg?d?joties šo precī, tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?.

34 Otrk?rt, par to, ka attiec?g? nekustam? ?pašuma ieguv?js, iesp?jams, ties?bas ir izmantojis ?aunpr?t?gi, j?atg?dina, ka Savien?bas ties?bas PVN jom? nepie?auj nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, ja šo ties?bu pamat? esošie dar?jumi ir uzskat?mi par ?aunpr?t?gu r?c?bu (spriedums, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 85. punkts). Š?s ties?bas nevar attiecin?t uz saimniecisk?s darb?bas subjektu ?aunpr?t?gu r?c?bu, proti, dar?jumiem, kas tiek veikti nevis k? parasti komercdar?jumi, bet gan tikai ar m?r?i ?aunpr?t?gi izmantot min?taj?s ties?b?s paredz?t?s priekšroc?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, 26. punkts).

35 Lai konstat?tu ?aunpr?t?gu r?c?bu PVN jom?, j?b?t izpild?tiem diviem nosac?jumiem. Pirm?m k?rt?m, par sp?ti attiec?go Sest?s direkt?vas normu un valsts ties?bu aktu, ar kuriem t? ir transpon?ta, nosac?jumu form?lai piem?rošanai attiec?go dar?jumu rezult?t? j?g?st fisk?las priekšroc?bas, kuru pieš?iršana b?tu pret?ja šo normu m?r?im. Otr?m k?rt?m, no objekt?vo elementu kopuma j?izriet ar?, ka attiec?go dar?jumu galvenais m?r?is ir šo nodok?u priekšroc?bu ieg?šana (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts, k? ar? 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 54. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Šaj? kontekst? valsts tiesai saska?? ar valsts ties?bu noteikumiem par pier?d?jumiem j?p?rbauda, vai ir izpild?ti ?aunpr?t?gu r?c?bu veidojošie elementi. Tom?r Tiesa, lemjot par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, var vajadz?bas gad?jum? sniegt preciz?jumus, lai pal?dz?tu valsts tiesai t?s interpret?cij? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 76. un 77. punkts).

36 Attiec?b? uz pirmo nosac?jumu j?konstat?: pat pie?emot, ka PVN – ko nekustam? ?pašuma ieguv?js ir samaks?jis k? priekšnodokli š? ?pašuma p?r?emšanas br?d? – atskait?šanu, kuru tas v?las veikt, var kvalific?t k? nodok?u priekšroc?bu, nevar uzskat?t, ka t? b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem. K? ?ener?ladvok?te uzsv?rusi secin?jumu 40.–44. punkt?, tieši PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkt? nor?d?tais ?auj dal?bvalst?m izmantot apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu un p?rnest PVN uz nodok?a maks?t?ju, kurš ir š? ar nodokli aplikt? dar?juma adres?ts, gad?jum?, kad tiek pieg?d?ts nekustamais ?pašums, ko par?dnieks ir p?rdevis piespiedu p?rdošanas proced?r?. Lai gan Lietuvas Republika ir izv?l?jusies neizmantot šo meh?nismu, pati šaj? ties?bu norm? paredz?t?s iesp?jas esam?ba liecina – Savien?bas likumdev?js nav uzskat?jis, ka t? PVN atskait?šana, ko piespiedu izsoles proced?r? ir samaks?jis nekustam? ?pašuma ieguv?js, b?tu pretrun? PVN direkt?vas m?r?iem.

37 Protams, 2021. gada 20. maija sprieduma *ALTI* (C?4/20, EU:C:2021:397) 42.–45. punkt? Tiesa b?t?b? ir nospriedusi, ka PVN direkt?vai nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru PVN maks?t?ja l?gumpartneris, attiec?b? uz kuru ir pier?d?ts, ka tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka šis par?dnieks nemaks?s šo nodokli, pats izmantodams savas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, tiek uzskat?ts par solid?ri atbild?gu par nesamaks?to PVN un t? pieaugumu.

38 Tom?r ?ener?ladvok?tes secin?jumu 46. un 47. punkt? izkl?st?to iemeslu d?? j?konstat?, ka t?da nodok?u maks?t?ja situ?cija, kurš ir ieg?d?jies nekustamo ?pašumu likum? paredz?tas piespiedu izsoles proced?r?, ko kontrol? valsts iest?des, nav sal?dzin?ma ar PVN galven? par?dnieka l?gumpartnera situ?ciju, par kuru ir runa liet?, kur? tika tais?ts min?tais spriedums. Tikai no finansi?l?m gr?t?b?m, ar ko saskaras par?dnieks, kura nekustamais ?pašums tiek

pārdots piespiedu izsolā, nevar secināt viena prettiesisko nodomu nemaksāt PVN. Tāpēc vienīgi ar šo pamatojumu nevar uzskatīt, ka, veicot ar to komercdarījumu, šīs preces ieguvējs āunprātīgi izmanto tiesības.

39 Saskaņā ar otro nosacījumu, kas veido tiesību āunprātīgu izmantošanu, no objektīvo elementu kopuma jāizriet, ka attiecīgā darījuma galvenais mērķis ir vienīgi nodokļu priekšrocības iegūšana. Šajā ziņā vispirms jānorāda – no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā *HA.EN*. bija pārdevēja kreditors un tai bija hipotēka uz attiecīgo nekustamo īpašumu, kas tika pārdots piespiedu izsolā. Šādos apstākļos jāuzskata – to, ka kreditors pēc neveiksmīgas izsoles pārņem nekustamo īpašumu, uz kuru viņam bija šāda garantija, galvenokārt var pamatot nevis ar jebkādu nodokļu priekšrocību iegūšanu, bet gan ar viņa vēlmi pilnībā vai daļēji atgūt savu prasījumu no parādnieka, kurš ir sāncijās procesā, izmantojot tā rīcībā esošos likum paredzētos līdzekļus, kā, piemēram, pārdošanu piespiedu izsolā.

40 Ēmot vērā, ka tas notiek ar likumu organizētu procedūru, kuru, protams, paredzēts piemērot izņēmuma apstākļos, proti, saimnieciskās darbības subjekta maksātnespējas gadījumā, bet kura tomēr ir raksturīga saimnieciskajai dzīvei, un Ēmot vērā tās *a priori* likumīgo mērķi, šādu darījumu nevar pielīdzināt tēri mērķslēgai konstrukcijai, kurai nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kura tiek ūstenota tikai ar mērķi iegūt nodokļu priekšrocību, ko aizliedz āunprātīgās rīcības aizlieguma princips (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 20. maijs, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Šajā ziņā tas, ka ieguvējs zināja par pārdevēja finansiālajām grūtībām, tā iespējamo maksātnespēju vai, kā šajā gadījumā, par sāncijās procesa sākšanu, kā arī par šādu apstākļu iespējamo ietekmi uz PVN saistību ar darījumu pārskaitēšanu Valsts kasei, šāiet, ir piespiedu izsolei raksturīgs apstāklis, un pats par sevi tas nav pietiekams, lai pierādītu attiecīgā darījuma āunprātīgo raksturu un tādējādi pamatotu tiesību uz nodokļa atskaitēšanu atteikumu.

42 Ēmot vērā iepriekš minēto, no Savienības tiesību viedokļa daļēbvalsts nodokļu iestādes nevar pamatoti uzskatīt, ka, pārēdodot nekustamo īpašumu starp nodokļa maksātājiem pēc likumā paredzētās piespiedu izsoles, tikai tas vien, ka ieguvējs zināja vai tam bija jāzina, ka pārdevējam ir finansiālas grūtības un ka to rezultātā tas varētu nesamaksāt PVN Valsts kasei, nozīmā, ka šis ieguvējs ir āunprātīgi izmantojis tiesības, un tādāteikt viņam atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN.

43 Šāda valsts prakse būtu pretrunā ar nodokļu neitralitātes principam, jo tā nozīmātu, ka nekustamā īpašuma pircējiem nav tiesību atskaitēt PVN, ko tie samaksājuši kā priekšnodokli piespiedu izsoles procedūrā, un tas tiem liek uzēmties šā nodokļa nastu, bet nodokļu neitralitātes principa mērķis ir pilnībā atbrīvot uzēmēju no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN nastas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Minētā prakse liek šādiem ieguvējiem uzēmties risku, ko pārdevēja maksātnespēja rada attiecībā uz PVN faktiskū pārskaitēšanu Valsts kasei, bet šis risks tomēr principā jāuzēmas Valsts kasei.

45 Šāds secinājums jāizdara arī jo vairāk tādēļ, ka Lietuvas Republika ir izvēlējusies neizmantojot PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto iespēju konkrētos apstākļos ieviest apgrieztās iekasēšanas mehānismu, kura mērķis tieši ir mazināt PVN parādnieka maksātnespējas risku (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 13. jūnijs, *Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, 28. punkts*).

46 Kā enerģētiskā norādījumi secinājumu 47., 51. un 52. punktā, minētā prakse, ciktāl tā rezultātā tiesības uz atskaitēšanu tiek liegtas nodokļa maksātājiem, kuri ir iegādājušies nekustamo īpašumu piespiedu izsolā, varētu arī veicināt potenciālo pircēju loka ierobežošanu. Tātad tā ir pretrunā šāda veida procedūru mērķim, proti, optimālai parādnieka aktīvu realizācijai, lai vislabāk apmierinātu kreditorus. Turklāt tā ir vērsta uz to, lai nošķirtu tirgus dalībniekus, kuri saskaras ar finansiāliem grūtībām, un kādā to spēju veikt darījumus tādā veidā, kas neatbilst nodokļu neitralitātes principam, jo tas nepieļauj atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no to finanšu situācijas.

47 Ēmot arī visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru, paredzot nekustamo īpašumu starp nodokļa maksātājiem, pircējam tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN tikai tādēļ vien, ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka pārdēvējam ir finansiālas grūtības vai tas ir maksātnespējīgs un ka šā apstākļa sekas var būt tādas, ka tas nesamaksās vai nevarēs samaksāt PVN Valsts kasei.

Par tiesāšanas izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlīnijas pusēm šā tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesā, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar nodokļu neitralitātes principu,

ir jāinterpretē tādējādi, ka:

tam pretrunā ir tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru, paredzot nekustamo īpašumu starp nodokļa maksātājiem, pircējam tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN) tikai tādēļ vien, ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka pārdēvējam ir finansiālas grūtības vai tas ir maksātnespējīgs un ka šā apstākļa sekas var būt tādas, ka tas nesamaksās vai nevarēs samaksāt PVN Valsts kasei.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.