



Teismo praktikos rinkinys

Byla C-227/21

UAB „HA.EN.“

prieš

Valstybinę mokesčių inspekciją

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

2022 m. rugsėjo 15 d. Teisingumo Teismo (ketvirtoji kolegija) sprendimas

„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“

1. *Mokesčių teisės aktų derinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisė į atskaitą – Atsisakymas suteikti teisę į atskaitą – Leistinumas – Sąlygos – Sandoris, įtrauktas į sukčiavimą ar piktnaudžiavimą teisę, susijusius su pridėtinės vertės mokesčiu – Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo ar turėjo žinoti apie sukčiavimą – Pakankamai teisiškai surinkti objektyvūs įrodymai, kad apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo (Tarybos direktyva 2006/112)*

(žr. 25–28 punktus)

2. *Europos Sąjungos nuosavi ištekliai – Sąjungos finansinių interesų apsauga – Kova su sukčiavimu ir kitais neteisėtais veiksmais – Sąjungos finansiniams interesams kenkiančio sukčiavimo sąvoka – Bet koks tyčinis veikimas ar neveikimas, kenkiantis pajamoms, gaunamoms suderintai pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamajai vertei, nustatytai pagal Sąjungos normas, taikant vienodą tarifą – Įtraukimas (SESV 325 straipsnio 1 dalis; Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos konvencijos 1 straipsnis; Tarybos direktyva 2006/112)*

(žr. 30, 31 punktus)

3. *Europos Sąjungos nuosavi ištekliai – Sąjungos finansinių interesų apsauga – Kova su sukčiavimu ir kitais neteisėtais veiksmais – Apmokestinamasis asmuo, kuris tinkamai įvykdė savo deklaravimo prievolę PVM srityje – Tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimas –*

Mokesčio sukčiavimo nebuvimas – Tyčinis ar netyčinis nesumokėjimas – Poveikio nebuvimas
(Tarybos direktyva 2006/112)

(žr. 32 punktą)

4. *Mokesčių teisės aktų suderinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis – Mokesčių neutralumo principas – Apmokestinamųjų asmenų tarpusavyje vykdomas nekilnojamojo turto pardavimas – Pardavėjui iškelta bankroto byla – Pirkėjas, kuris žinojo arba turėjo žinoti apie pardavėjo sunkumus sumokėti mokėtiną pardavimo mokestį – Nacionalinė praktika, pagal kurią pirkėjui atsisakoma suteikti teisę į atskaitą – Neleistinumas*
(Tarybos direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas)

(žr. 33–36, 38, 40, 42–47 punktus ir rezoliucinę dalį)

Santrauka

2007 m. rugsėjo mėn. Lietuvos bendrovė iš Lietuvos banko gavo paskolą nekilnojamojo turto vystymo veiklai vykdyti. Ši paskola buvo užtikrinta hipoteka, įkeičiant žemės sklypą Vilniaus mieste (Lietuva) su jame esančiu nebaigtu statyti pastatu.

2015 m. lapkričio mėn. sudaryta reikalavimo perleidimo sutartimi bendrovė HA.EN. už atlygį perėmė iš šios paskolos kylančius reikalavimus ir sutartinę hipoteką. Sudarydama šį susitarimą HA.EN., be kita ko, patvirtino, jog yra susipažinusi su bendrovės pardavėjos ūkine-finansine padėtimi, teisiniu statusu ir jai yra žinoma, kad pardavėja nemoki, taip pat tai, kad jai iškelta restruktūrizavimo byla.

Kadangi 2016 m. gegužės mėn. antstolio patvarkymu paskelbtos nekilnojamojo turto, kurio hipoteką HA.EN. turėjo, varžytynės neįvyko, HA.EN. priėmė pasiūlymą perimti turtą už pradinę pardavimo iš varžytynių kainą, ir taip padengti dalį jos turimų kreditorinių reikalavimų. Jai buvo perleista nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą už bendrą 5 468 000 eurų sumą, t. y. 4 519 008,26 euro sumą ir 948 991,74 euro PVM. Šio sandorio sąskaita faktūra buvo įtraukta į atitinkamą kiekvienos sandorio šalies buhalterinę apskaitą. Kadangi bendrovė pardavėja vėliau įgijo bankrutuojančios įmonės statusą, ji niekada nemokėjo pardavimo PVM į valstybės biudžetą.

Savo ruožtu HA.EN. paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti jai PVM permoką, susidariusią atskaičius pirkimo PVM, t. y. 948 991,74 euro. Vis dėlto mokesčių administratorius nusprendė, kad sudarydama aptariamo nekilnojamojo turto įsigijimo sandorį, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad pardavėja nesumokės į valstybės biudžetą dėl šio sandorio susidariusio PVM, HA.EN. elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo teise. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius atsisakė suteikti jai teisę atskaityti šį pirkimo PVM.

Pirmojoje instancijoje Lietuvos teismai pritarė mokesčių administratoriui. Vis dėlto gavęs HA.EN. apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas suabejojo, ar pagal Sąjungos teisę mokesčių administratoriaus praktika neleisti atskaityti PVM tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas šioje byloje, yra priimtina.

Gavęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas savo ruožtu nusprendė, kad Direktyva 2006/112¹, siejama su mokesčių neutralumo principu, draudžia tokią nacionalinę praktiką, kaip Lietuvos, 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.

Teisingumo Teismo vertinimas

Pirmiausia Teisingumo Teismas primena, kad teisė į pirkimo PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, kuriuo užtikrinamas bet kokios PVM apmokestinamos ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, ir kad ši teisė iš principo negali būti ribojama. Vis dėlto asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami. Taigi, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, pakankamai teisiškai įrodyta, kad teise į atskaitą remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą.

Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas pirmiausia pažymi, kad apmokestinamasis asmuo skolininkas, kuris, susidūręs su finansiniais sunkumais, iš pagal įstatymą suorganizuotų varžytynių parduoda vieną iš savo nekilnojamojo turto objektų tam, kad padengtų savo skolas, vėliau deklaruoja mokėtiną PVM, bet dėl minėtų sunkumų negali jo viso ar jo dalies sumokėti, vien dėl to nėra kaltas dėl PVM sukčiavimo. Taigi tokiomis aplinkybėmis *a fortiori* negalima kaltinti tokio turto pirkėjo, kad įsigydamas šį turtą jis žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu.

Be to, Teisingumo Teismas primena dvi sąlygas, kurios turi būti tenkinamos PVM srityje tam, kad būtų konstatuotas piktnaudžiavimas teise: nagrinėjamų sandorių rezultatas turi būti mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų PVM direktyva siekiamam tikslui, ir objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad šių sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokį mokestinį pranašumą.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas konstatuoja, kad tai, jog PVM direktyva suteikia valstybėms narėms galimybę taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, kuris leidžia perkelti PVM naštą apmokestinamajam asmeniui, šiuo mokesčiu apmokestinamo sandorio gavėjui, be kita ko, tokiais atvejais, kaip nagrinėjamas šioje byloje, rodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nelaikė nekilnojamojo turto pirkėjo vykstant varžytynėms sumokėto PVM atskaitos prieštaraujančia PVM direktyvos tikslams. Be to, vien dėl finansinių sunkumų, su kuriais susiduria skolininkas, kurio turtas parduodamas iš varžytynių, negalima daryti išvados apie jo neteisėtą ketinimą nesumokėti PVM. Taigi vien tuo remiantis negalima daryti išvados, kad sudarydamas komercinį sandorį su juo šio turto pirkėjas piktnaudžiaavo teise.

Tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tai, kad kreditorius perėmė nekilnojamąjį turtą, gali būti iš esmės motyvuota ketinimu atgauti visą reikalavimą ar jo dalį naudojantis jam prieinamomis teisinėmis priemonėmis, kaip antai pardavimu iš varžytynių. Atsižvelgiant į *a priori* teisėtą šios procedūros tikslą, nagrinėjamas perėmimas neturi būti prilyginamas visiškai fiktyviam, ekonomiškai nepagrįstam susitarimui, sudaromam vien siekiant mokestinės naudos.

¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva).

Galiausiai Teisingumo Teismas mano, kad šioje byloje nagrinėjama Lietuvos praktika prieštarauja mokesčių neutralumo principui, nes ji reiškia, kad nekilnojamojo turto pirkėjams tenka pirkimo PVM našta, juo labiau kad Lietuvos Respublika nusprendė nepasinaudoti galimybe tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, nustatyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, kuriuo būtų ir siekiama sumažinti PVM skolininko nemokumo riziką. Be to, tokia praktika gali riboti potencialių pirkėjų ratą, todėl prieštarauja pardavimo iš varžytynių procedūros tikslui, t. y. optimaliai realizuoti skolininko turtą, kad jo kreditorių interesai būtų labiausiai patenkinti. Taip pat ja siekiama izoliuoti su finansiniais sunkumais susiduriančius ūkio subjektus ir apriboti jų galimybes sudaryti sandorius, ir tai daroma pažeidžiant mokesčių neutralumo principą, nes jis draudžia skirstyti apmokestinamuosius asmenis pagal jų finansinę padėtį.