

Lieta C-227/21

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2021. gada 9. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuva)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 31. marts

Pieteikuma iesniedzējs:

“HA.EN.” UAB

Atbildētāja:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Pamatlietas priekšmets

Nodokļu strīds par atteikumu atzīt pieteikuma iesniedzēja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, ja pieteikuma iesniedzējs, iegādājoties nekustamo īpašumu, zināja vai tam vajadzēja zināt, ka piegādātājs maksātnespējas dēļ neiemaksās maksājamo PVN valsts budžetā.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un fiskālās neitralitātes principa interpretācija.

Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. panta 3. punkts.

Prejudiciālais jautājums

Vai Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu saistībā ar fiskālās neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek aizliegta tāda valsts iestāžu prakse, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN tiek liegtas, ja šī persona, iegādājoties nekustamā īpašuma vienības, zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piegādātājs savas maksātnespējas dēļ neiemaksās (vai arī nespēs samaksāt) maksājamo PVN valsts budžetā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Lietuvos Respublikos pridētinės vertės mokesčio įstatymas (Lietuvas Republikas Pievienotās vērtības nodokļa likums) (2020. gada 5. marta likuma Nr. IX-751 redakcijā) 58. panta 1. punkta 1. apakšpunkts:

PVN maksātājam ir tiesības uz PVN priekšnodokļa un/vai importa PVN atskaitīšanu attiecībā uz iegādātajām un/vai importētajām precēm un/vai pakalpojumiem, ja tiek paredzēts izmantot šīs preces un/vai pakalpojumus šādām darbībām: [...] tādu preču piegāde un/vai pakalpojumu sniegšana, par kuriem jāmaksā PVN [...]

Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Lietuvas Republikas Civilprocesa kodekss) (ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2014. gada 15. maija Likumu Nr. XII-889) 719. panta 1. punkts:

“Ja izsole tiek pasludināta par nenotikušu dēļ tā, ka nav neviena solītāja [...], īpašumu par sākotnējo īpašuma pārdošanas cenu izsolē nodod personai, kas lūdz izpildi.”

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Ar 2007. gada 21. septembra kredītlīgumu “*Medicinos bankas*” UAB (turpmāk tekstā – “banka”) piešķīra aizdevumu UAB “*Sostinės būstai*” (turpmāk tekstā – “aizņēmējs”), lai veiktu nekustamā īpašuma attīstības darbības un lai nodrošinātu pienācīgu līguma izpildi, aizņēmējs piešķīra līgumā noteikto hipotēku zemes gabalam Viļņas pilsētā kopā ar tajā esošo būvējamo ēku.
- 2 Ar 2015. gada 27. novembra prasījuma cesijas līgumu pieteikuma iesniedzējs no bankas par atlīdzību iegādājās visus finanšu prasījumus, kas izriet no kredītlīguma, ko banka noslēdza ar aizņēmēju, kā arī visas tiesības, kas noteiktas

saistību izpildes nodrošināšanai, tostarp iepriekš minētajā līgumā noteikto hipotēku. Noslēdzot šo vienošanos, pieteikuma iesniedzējs tostarp apstiprināja, ka ir iepazinies ar aizņēmēja ekonomisko un finansiālo stāvokli, kā arī juridisko statusu un zina, ka aizņēmējs ir maksātnespējīgs un tam piemēro pārstrukturēšanas procedūru.

- 3 Ar 2016. gada 23. maija tiesu izpildītāja rīkojumu tika izsludināta aizņēmēja nekustamā īpašuma daļas izsole, bet neviens pircējs neizrādīja interesi par šo nekustamo īpašumu.
- 4 Tā kā izsole nenotika, pieteikuma iesniedzējam tika izteikts piedāvājums pārņemt šo aizņēmēja īpašumu (turpmāk tekstā – “nekustamais īpašums”), tādējādi apmierinot daļu no pieteikuma iesniedzēja prasījumiem. Pieteikuma iesniedzējs izmantoja tiesības un pārņēma īpašumu.
- 5 Šim nolūkam 2016. gada 21. jūlijā tika izstrādāts akts par īpašuma nodošanu personai, kura lūdz izpildi, ar kuru tiesu izpildītājs nodeva iesniedzējam nekustamo īpašumu 5 468 000 EUR vērtībā.
- 6 Aizņēmējs 2016. gada 5. augustā sagatavoja PVN rēķinu, norādot, ka tiek nodots nekustamais īpašums par 4 519 008,26 EUR un PVN 948 991,74 EUR apmērā. Pieteikuma iesniedzējs PVN rēķinu ierakstīja savos pārskatos, atskaitīja priekšnodokli un deklarēja PVN savā PVN deklarācijā par 2016. gada novembri.
- 7 Aizņēmējs savos pārskatos ierakstīja PVN rēķinu, deklarēja maksājamo PVN, kas bija norādīts PVN rēķinā, PVN deklarācijā par 2016. gada augustu, bet šo maksājamo PVN neiemaksāja valsts budžetā. 2016. gada 1. oktobrī aizņēmējam tika piešķirts maksātnespējas procesa subjekta statuss.
- 8 2016. gada 20. decembrī pieteikuma iesniedzējs iesniedza *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “Inspekcija” vai “nodokļu iestāde”) pieprasījumu atmaksāt pārmaksāto PVN summu, kas radās no deklarētā atskaitāmā priekšnodokļa. Pēc nodokļu revīzijas veikšanas attiecībā uz pieteikuma iesniedzēju Inspekcija konstatēja, ka pieteikuma iesniedzējs – tā kā tas veica darījumus par nekustamā īpašuma iegādi un zināja vai tam vajadzēja zināt, ka aizņēmējs nemaksās PVN par šādu darījumu – ir rīkojies negodīgi un ļaunprātīgi izmantojis tiesības, un tāpēc tas nav ieguvis tiesības atskaitīt PVN. Šī iemesla dēļ ar 2017. gada 12. jūlija lēmumu pieteikuma iesniedzējam tika atteiktas tiesības uz PVN atskaitījumu 948 980 EUR apmērā, par nokavētu PVN samaksu tika iekasēti procenti 38 148,46 EUR apmērā un tika piemērota PVN soda nauda 284 694 EUR apmērā.
- 9 Pieteikuma iesniedzējs iesniedza sūdzību par šo Inspekcijas lēmumu *Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija; turpmāk tekstā – “Nodokļu strīdu komisija”), kas ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu noteica atcelt Inspekcijas lēmuma daļas, kuras attiecas uz iekasētajiem nokavējuma procentiem un piemēroto naudas sodu, bet pēc tam, kad paziņoja, ka

pieteikuma iesniedzējs ļaunprātīgi ir izmantojis tiesības, atstāja spēkā nodokļu iestādes lēmumu neatzīt šī nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN.

- 10 Pieteikuma iesniedzējs cēla prasību par Nodokļu strīdu komisijas lēmuma otro daļu *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa), kas ar 2018. gada 14. novembra spriedumu prasību noraidīja kā nepamatotu.
- 11 Daļēji apmierinot pieteikuma iesniedzēja apelāciju, *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) ar savu 2020. gada 13. maija rīkojumu atcēla iepriekš minēto pirmās instances tiesas spriedumu un nodeva lietu šai tiesai atkārtotai izskatīšanai, norādot tostarp, ka šai tiesai bija jāizvērtē apstākļi un norādes uz tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esamību attiecīgajā lietā.
- 12 Viļņas Administratīvā apgabaltiesa pēc nodokļu strīda atkārtotas izskatīšanas ar 2020. gada 3. septembra spriedumu konstatēja, ka pieteikuma iesniedzējs ļaunprātīgi ir izmantojis tiesības, un tāpēc Inspekcija pamatoti atteicās atzīt tā tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN. Pieteikuma iesniedzējs vēlreiz vērsās Lietuvas Augstākajā administratīvajā tiesā.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

Sākotnējie apsvērumi

- 13 Izskatāmajā lietā nodokļu iestāde vispirms noliedza pieteikuma iesniedzēja atskaitīšanas tiesības, nolemjot, ka tas, iegādājoties nekustamo īpašumu un cenšoties atskaitīt priekšnodokli, ļaunprātīgi ir izmantojis tiesības, jo zināja vai tam vajadzēja zināt, ka aizņēmējs neiemaksās maksājamo PVN valsts budžetā, proti, tas zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas veicina nodokļu nemaksāšanu, bet tas tomēr veica šādu darījumu.
- 14 Šo iemeslu dēļ nodokļu iestāde arī atzina pieteikuma iesniedzēju par “negodīgu”, uzskatot, ka tas ir piedalījies darījumā, kas saistīts ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai ar krāpšanu.
- 15 Lietas fakti pamato secinājumu, ka pieteikuma iesniedzējs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka aizņēmējs pēc nekustamā īpašuma pārņemšanas nevarēs izpildīt pienākumu iemaksāt PVN valsts budžetā, jo:
 - 1) noslēdzot iepriekš minētos līgumus ar banku, pieteikuma iesniedzējs iepazinās ar aizņēmēja finansiālo stāvokli un tika informēts par uzsāktajām pārstrukturēšanas procedūrām un bankas iepriekšējiem nodomiem sākt maksātnespējas procesu aizņēmēja maksātnespējas dēļ;

- 2) norēķinoties par nekustamo īpašumu, atlīdzība par šo īpašumu sastāvēja no prasījuma ieskaita un aizņēmējs faktiski nesaņēma naudas līdzekļus;
 - 3) nekustamā īpašuma iegādes laikā viens no pieteikuma iesniedzēja akcionāriem bija atsevišķs aizņēmēja kreditors un restrukturizējamā aizņēmēja kreditoru sapulces priekšsēdētājs, un viņš neapšaubāmi zināja, ka aizņēmējam nav citu aktīvu un ka, tiklīdz iesniedzējs pārņems tā vienīgo aktīvu, vairs nebūs iespējams iemaksāt PVN valsts budžetā vai apmierināt citu kreditoru prasījumus.
- 16 Jānorāda arī tas, ka aizņēmējs veica nekustamā īpašuma piegādi, zinot, ka maksātnespējas dēļ viņš neiemaksās PVN valsts budžetā.
- Tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja piegādātājs nav iemaksājis maksājamo PVN valsts budžetā*
- 17 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (skat. spriedumu, 2014. gada 11. decembris, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Kā Tiesa ir vairākkārt uzsvērusi, šīs tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas (skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. punkts, un 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
 - 18 Kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa slogu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ja vien šīs darbības pašas principā ir apliekamas ar PVN (skat. spriedumus, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 2. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 18. marts, A., (Atskaitīšanas tiesību izmantošana), C-895/19, EU:C:2021:216, 33. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpēc, ja, novērtējot darījumu, atklājas, ka attiecīgās preču piegādes faktiski ir veiktas un ka persona, kas pieprasa atskaitījumu, šīs preces ir izmantojusi savu ar nodokli apliekamo darījumu mērķiem, šai personai principā nevar atteikt tiesības uz atskaitījumu (spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 33. punkts).
 - 19 Palātas ieskatā, ņemot vērā procesa dalībnieku argumentus un lietā pieejamos objektīvos datus, iepriekš minētie nosacījumi PVN atskaitīšanas tiesībām izskatāmajā lietā ir izpildīti.
 - 20 Tomēr cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī pret iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts

- mērķis, un Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus faktorus, tiek atzīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Iepriekš ir norādīts, ka pieteikuma iesniedzējam tika būtībā liegtas tiesības atskaitīt PVN pēc tam, kad tika konstatēta gan pieteikuma iesniedzēja tiesību ļaunprātīga izmantošana, gan negodīgums.
- 22 Attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu Tiesa ir atzinusi, ka PVN jomā ļaunprātīga rīcība var tikt konstatēta tad, ja ir izpildīti divi nosacījumi, proti, pirmkārt, lai gan formāli tiek piemēroti nosacījumi, kas ir paredzēti attiecīgajās PVN direktīvas normās, attiecīgo darījumu rezultātā tiek gūta nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja šo noteikumu mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma izriet, ka attiecīgo darījumu pamatmērķis ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību (skat. spriedumu, 2019. gada 10. jūlijs, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. punkts un tajā minētā judikatūra). Princips, ka ļaunprātīga rīcība ir aizliegta, aizliedz pilnīgi mākslīgus pasākumus, kas neatspoguļo ekonomisko realitāti un ir izveidoti ar vienīgo mērķi iegūt nodokļu priekšrocības (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. un 36. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Izskatāmajā lietā, pirmkārt, nav skaidrs, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas mērķis nav saderīgs ar PVN direktīvas noteikumu, kas nosaka šīs tiesības, mērķiem, jo PVN, kuru bija nepieciešams atskaitīt, netika iemaksāts valsts budžetā piegādātāja maksātspējas dēļ, lai arī nodokļa maksātājs to zināja vai tam to vajadzēja zināt.
- 24 Šajā ziņā Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, ka tam, vai PVN, kas maksājams par iepriekšējiem darījumiem saistībā ar attiecīgajām precēm, ir vai nav iemaksāts valsts budžetā, nav nozīmes attiecībā uz tiesībām atskaitīt PVN (rīkojums, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 62. punkts; un spriedumi, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen u.c.*, C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts; 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 28. punkts; un 2017. gada 9. novembris, *Wind Innovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 44. punkts). To ir apstiprinājusi arī Tiesa, interpretējot PVN direktīvas 168. panta a) punktā lietotos jēdzienus “maksājams vai samaksāts” (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 25. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 45. punkts).
- 25 Turklāt no Tiesas novērtējuma, kas sniegts spriedumā, 2012. gada 29. marts, *Véleclair* (C-414/10, EU:C:2012:183), var secināt, ka nodokļa maksātāja darbības, kuru rezultātā nav samaksāts importa PVN, neliedz šai personai tiesības vēlāk

atskaitīt šo importa PVN, kaut arī galu galā tas netika iemaksāts valsts budžetā maksātspējas procesa attiecībā uz šo personu dēļ. Citiem vārdiem sakot, var uzskatīt, ka ar šo prejudiciālo nolēmumu būtībā tika atzītas tiesības atskaitīt importa PVN arī tad, ja šīs tiesības ir paredzēts izmantot, apzinoties, ka šis PVN netiks samaksāts.

- 26 Otrkārt, izskatāmajā lietā pieteikuma iesniedzējs, kaut arī zināja vai tam vajadzēja zināt, ka aizņēmējs nevarēs iemaksāt maksājamo PVN valsts budžetā, izvēlējās prasījuma nokārtošanas metodi, kas ļāva radīt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, proti, radīja attiecīgu nodokļu priekšrocību. Tomēr jāpatur prātā fakts, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa maksātāji parasti var brīvi izvēlēties organizatorisko struktūru un darījumu formu, ko viņi uzskata par vispiemērotāko savai saimnieciskajai darbībai un nodokļu sloga ierobežošanai (skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts), un viņiem nav pienākuma izvēlēties darījumu, kurā jāmaksā lielāka PVN summa (skat. spriedumu, 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts).
- 27 Treškārt, jāuzskata, ka šajā lietā *vien fakts*, ka pieteikuma iesniedzējs, realizējot daļu no savas prasības, likumā noteiktajā kārtībā no parādnieka ieguvis īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu ar augstu vērtību, nepamato secinājumu, ka šī darījuma vienīgais vai galvenais mērķis bija nodokļu priekšrocību iegūšana.
- 28 Kas attiecas uz pieteikuma iesniedzēja negodīgumu kā priekšnoteikumu tā tiesību atskaitīt PVN liegšanai, ir jāpatur prātā fakts, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN ir jāliedz tostarp, ja šī persona zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā, veicot pirkumu, piedalījās darījumā, kas saistīts ar krāpšanu PVN jomā (piemēram, skat. spriedumus, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében un Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 46. punkts, un 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts).
- 29 Tomēr ir apšaubāms, vai krāpšanu PVN jomā (vai nodokļu nemaksāšanu), kas minēta Tiesas judikatūrā, var konstatēt, ja 1) nekustamo īpašumu piegādā apstākļos, kad tiesu izpildītājs piespiež piedziņu no piegādātāja aktīviem, 2) piegādātājs deklarē maksājamo PVN, bet 3) piegādātājs maksātspējas dēļ nesamaksā maksājamo PVN (proti, piegādātājam objektīvi nav līdzekļu, lai izpildītu savas saistības pret valsti).
- 30 No otras puses, lemjot, kas šajā gadījumā ir jāuzskata par “krāpšanu PVN jomā”, jānorāda, ka attiecīgajos PVN direktīvas noteikumos nav atklāts šī jēdziena saturs. Tiesa arī nav skaidri noteikusi šī jēdziena satura elementus.
- 31 Ņemot vērā PVN direktīvas mērķus attiecībā uz kopējas PVN sistēmas izveidi, ir jāuzskata, ka Tiesas judikatūrā lietotais jēdziens “krāpšana PVN jomā” ir Savienības tiesību jēdziens; tādējādi šī jēdziena atšķirīga interpretācija valsts tiesību aktos kā priekšnoteikums nodokļu maksātājam liegt tiesības atskaitīt PVN var būt pretrunā šīs direktīvas mērķiem. Tāpēc ir jāprecizē, kā ir jāvērtē situācija,

kad notiek ar nodokli apliekama preču piegāde un tiek sagatavots PVN rēķins, ja piegādātājs maksātnespējas un/vai gaidāmo maksātnespējas procesu dēļ neplāno iemaksāt maksājamo PVN valsts budžetā.

- 32 Jānorāda, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli ir vairākkārt liegtas Lietuvas nodokļu iestādes praksē un valsts tiesu praksē gadījumos, kad šī persona zināja vai tai vajadzēja zināt, ka piegādātājs finansiālo grūtību vai gaidāmās maksātnespējas dēļ neiemaksās maksājamo PVN valsts budžetā un/vai par piegādātajām precēm saņemtos līdzekļus galvenokārt izmantos savu darbības izmaksu segšanai un/vai norēķiniem ar citiem kreditoriem.
- 33 Atbildei uz prejudiciālo jautājumu ir izšķiroša nozīme izskatāmajā lietā, jo tā, vienlaicīgi nodrošinot Savienības tiesību aktu pārkumu, ļaus pieņemt nepārprotamu un skaidru lēmumu par pieteikuma iesniedzēja tiesībām atskaitīt PVN šajā lietā.