



Paskelbtas Id	:	C-227/21
Dokumento numeris	:	1
Registro numeris	:	1182204
Pateikimo data	:	09/04/2021
Įrašymo į registrą data	:	09/04/2021
Dokumento tipas	:	Prašymas priimti prejudicinį sprendimą
<hr/>		
Pateikimo per e-Curia referencinis numeris	:	Procesinis dokumentas DC144643
Rinkmenos numeris	:	1
Pateikėjas	:	Bieliniene Kristina (J357874)



## LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

### NUTARTIS

2021 m. kovo 31 d.  
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Stasio Gagio, Romano Klišausko (kolegijos pirmininkas), Ryčio Krasausko (pranešėjas), Dainiaus Raižio ir Ramutės Ruškytės,

teismo posėdyje apeliacine rašytinio proceso tvarka nagrinėjo administracinę bylą pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „HA.EN.“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 3 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „HA.EN.“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl sprendimų panaikinimo.

Išplėstinė teisėjų kolegija

n u s t a t ė :

#### I.

1. Byloje nagrinėjamas mokestinis ginčas tarp pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – ir UAB) „HA.EN.“ (toliau – ir pareiškėjas) ir atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir Inspekcija, mokesčių administratorius) kilo dėl Inspekcijos 2017 m. liepos 12 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-274 (toliau – ir Inspekcijos sprendimas) dalies, kuria atsisakyta pripažinti pareiškėjo teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) atskaitą.

*Teisinis pagrindas. Sąjungos teisė*

2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva) 168 straipsnio a punktas nustato, kad „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 <...> *mokėtiną ar sumokėtą* PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų tekimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

*Teisinis pagrindas. Nacionalinė teisė*

3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas (2002 m. kovo 5 d. įstatymo Nr. IX-751 redakcija) įtvirtina, kad „PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba)

paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai: <...> PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui <...>.“

4. Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso 719 straipsnio 1 dalis (2014 m. gegužės 15 d. įstatymo Nr. XII-889 redakcija) nustato, kad „jeigu varžytynės paskelbtos neįvykusiomis dėl to, kad jose nedalyvavo nė vienas varžytynių dalyvis <...>, turtas perduodamas išieškotojui už pradinę turto pardavimo iš varžytynių kainą.“

#### *Reikšmingos faktinės aplinkybės*

5. 2007 m. rugsėjo 21 d. kredito sutartimi UAB „Medicinos bankas“ (toliau – ir Bankas) suteikė paskolą UAB „Sostinės būstai“ (vėliau pavadinimas pakeistas į UAB „A., T., A., S., M. ir Ko reputacija“; toliau – ir Skolininkas) nekilnojamojo turto vystymo veiklai vykdyti, o šios sutarties tinkamam įvykdymui užtikrinti sutartine hipoteka buvo įkeistas žemės sklypas Vilniaus mieste su jame esančiu nebaigtu statyti pastatu.

6. Pareiškėjas 2015 m. lapkričio 27 d. sudaryta reikalavimo perleidimo sutartimi už atlygį iš Banko perėmė (įsigijo) visus finansinius (turtinius) reikalavimus, kylančius iš pastarojo su Skolininku sudarytos kredito sutarties, kartu su visomis prievolių įvykdymui užtikrinti nustatytomis teisėmis, įskaitant minėtą sutartinę hipoteką. Sudarydamas šį susitarimą pareiškėjas, be kita ko, patvirtino, jog yra susipažinęs su Skolininko ūkine-finansine (turtine) padėtimi, teisiniu statusu ir jam (pareiškėjui) yra žinoma, kad Skolininkas yra nemokus bei kad jam (Skolininkui) Vilniaus apygardos teisme buvo iškeltos restruktūrizavimo bylos. 2015 m. gruodžio 18 d. sudaryta hipotekos teisės perleidimo sutartimi Bankas perleido pareiškėjui hipotekos teises, susijusias su įkeistu Skolininko turtu.

7. 2016 m. gegužės 23 d. antstolio patvarkymu paskelbtos dalies Skolininko nekilnojamojo turto pirmosios varžytynės. Antstolis atliko turto vertinimą (ekspertizę), nustatė turto kainą ir paskelbė varžytynes, tačiau nė vienas pirkėjas nesusidomėjo šiuo nekilnojamoju turtu.

8. Neįvykus varžytynėms buvo pasiūlyta ši Skolininko turtą – 241/250 dalį žemės sklypo iš 6,809 ha ploto ir 2634154/2682167 dalį nebaigto statyti daugiabučio gyvenamojo namo, esančio šiame žemės sklype (toliau – ir ginčo nekilnojamas turtas), – perimti pareiškėjui (už pradinę varžytynių kainą), taip padengiant dalį pastarojo turimų kreditorinių reikalavimų. Pareiškėjas pasinaudojo teise ir perėmė turtą, taip realizuodamas dalį savo, kaip išieškotojo, reikalavimų.

9. Šiuo tikslu 2016 m. liepos 21 d. buvo surašytas turto perdavimo išieškotojui aktas, kuriuo antstolis išieškotojui, t. y. pareiškėjui, perdavė ginčo nekilnojamąjį turtą, kurio vertė 5 468 000 Eur.

10. 2016 m. rugpjūčio 5 d. Skolininkas išrašė PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta, kad perduodamas minėtame turto perdavimo išieškotojui akte nurodytas ginčo nekilnojamas turtas už 4 519 008,26 Eur ir 948 991,74 Eur PVM (iš viso – 5 468 000 Eur). Pareiškėjas šią PVM sąskaitą faktūrą įtraukė į savo buhalterinę apskaitą, pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn.

11. Skolininkas šią PVM sąskaitą faktūrą užregistravo buhalterinėje apskaitoje, PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą pardavimo PVM deklaravo 2016 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje, tačiau šio pardavimo PVM į valstybės biudžetą nesumokėjo.

12. 2016 m. rugpjūčio 12 d. Skolininkas kreipėsi į kreditorius, siūlydamas jam iškelti bankroto bylą ne teismo tvarka. Kreditoriams adresuotame rašte nurodė, kad Bankas perleido savo kreditorinį reikalavimą pareiškėjui, kuris Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka inicijavo vienintelio ilgalaikio turto išvaržymą, o Skolininkas kitų aktyvų (kito turto) neturi. 2016 m. spalio 1 d. Skolininkas įgijo bankrutuojančios įmonės statusą.

13. 2016 m. gruodžio 20 d. pareiškėjas pateikė prašymą Inspekcijai gražinti (įskaityti) dėl deklaruoto atskaitytino pirkimo PVM susidariusią šio mokesčio permoką. Tačiau, atlikusi pareiškėjo mokestinį patikrinimą, Inspekcija, be kita ko, vertino, kad pareiškėjas, sudarydamas ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius ir žinodamas (turėjęs žinoti), jog Skolininkas už tokią ūkinę operaciją sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgėsi nesąžiningai, piktnaudžiavo teise, dėl ko neįgijo teisės į PVM atskaitą. Todėl ginčijamu sprendimu pareiškėjui atsisakė pripažinti teisę į

948 980 Eur PVM atskaitą, apskaičiuoti 38 148,46 Eur PVM delspinigiai ir paskirta 284 694 Eur (t. y. 30 proc. mokėtino mokesčio) dydžio PVM bauda.

14. Pareiškėjas dėl tokio Inspekcijos sprendimo padavė skundą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Komisija), kuri 2018 m. sausio 22 d. sprendimu panaikino Inspekcijos sprendimo dalis dėl apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos, tačiau konstatavusi, jog pareiškėjas piktnaudžiavo teise, patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimą nepripažinti šio apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą.

15. Dėl pastarosios Komisijos sprendimo dalies pareiškėjas su skundu kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinę teisumą, kuris 2018 m. lapkričio 14 d. sprendimu pritarė mokesčių administratoriaus pozicijai ir skundą atmetė kaip nepagrįstą.

16. Iš dalies tenkindamas pareiškėjo apeliacinį skundą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2020 m. gegužės 13 d. nutartimi panaikino minėtą pirmosios instancijos teismo sprendimą ir gražino bylą šiam teismui nagrinėti iš naujo, be kita ko, nuroydamas būtinybę šiam teismui įvertinti piktnaudžiavimo teise buvimo sąlygas ir požymius nagrinėjamu atveju.

17. Iš naujo mokestinių ginčą nagrinėjęs Vilniaus apygardos administracinis teismas 2020 m. rugsėjo 3 d. sprendimu pripažino pareiškėją piktnaudžiavusiu teise, todėl sprendė, jog Inspekcija pagrįstai atsisakė pripažinti jo teisę į ginčo pirkimo PVM atskaitą. Pareiškėjas savo ruožtu pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui.

Išplėstinė teisėjų kolegija

k o n s t a t u o j a :

## II.

18. Nagrinėjamoje byloje kyla klausimas dėl PVM direktyvos, siejamos su valstybių narių vykdomą bendrosios PVM sistemos taikymą reglamentuojančiu mokesčių neutralumo principu, aiškinimo. Todėl yra reikalinga kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – ir Teisingumo Teismas) su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl minėtų Sąjungos taisyklių aiškinimo (Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 str. 3 d.).

19. Konkrečiai kyla klausimas dėl pareiškėjo teisės į ginčo nekilnojamojo turto pirkimo PVM atskaitą atveju, kai jis žinojo (turėjo žinoti), kad dėl savo nemokumo tiekėjas (nagrinėjamu atveju – Skolininkas) nesumokės (negalės sumokėti) pardavimo PVM į valstybės biudžetą.

### *Pirminės pastabos*

20. Nagrinėjamu atveju pareiškėjo teisę į atskaitą mokesčių administratorius pirmiausia paneigė vertinimu, kad, įsigydamas ginčo nekilnojamąjį turtą ir siekdamas atskaityti pirkimo PVM, pareiškėjas piktnaudžiavo teise, nes žinojo (turėjo žinoti), jog Skolininkas nesumokės (negalės sumokėti) pardavimo PVM į valstybės biudžetą, t. y. žinojo (turėjo žinoti) apie tai, jog įsigydamas ginčo nekilnojamąjį turtą prisidėjo prie mokesčių nesumokėjimo ir nepaisydamas to, atliko tokią ūkinę operaciją – perėmė (įsigijo) ginčo nekilnojamąjį turtą.

21. Maža to, iš Inspekcijos sprendime dėstomų argumentų matyti, kad mokesčių administratorius konstatavo ir pareiškėjo „nesąžiningumą“ tuo aspektu, jog jis žinojo (turėjo žinoti), kad dalyvauja ūkinėje operacijoje, kurioje tiekėjas dėl savo nemokumo nemokės (negalės sumokėti) pardavimo PVM į valstybės biudžetą, t. y. Inspekcija iš esmės vertino, kad pareiškėjas dalyvavo į mokesčių vengimą, sukčiavimą įtrauktame sandoryje.

22. Nagrinėjamu atveju byloje esantys duomenys leidžia pagrįstai teigti, kad pareiškėjas žinojo (turėjo žinoti) apie tai, kad perėmus ginčo nekilnojamąjį turtą Skolininkas negalės įvykdyti prievolės sumokėti ginčo PVM į valstybės biudžetą:

22.1. sudarydamas minėtas sutartis su Banku pareiškėjas susipažino su Skolininko finansine padėtimi, buvo informuotas apie iškeltas restruktūrizavimo bylas bei Banko ankstesnius ketinimus iškelti bankroto bylą dėl jo (Skolininko) nemokumo;

22.2. atsiskaitymui už ginčo nekilnojamąjį turtą jokios sumos nebuvo mokamos, o turtu buvo padengta dalis iš Banko perimto kreditorinio reikalavimo, t. y. atlygį už patiektą turtą sudarė kreditorinio reikalavimo įskaitymas ir realiai jokių piniginių lėšų, kurių dalis galėtų būti panaudota, be kita ko, pardavimo PVM į biudžetą sumokėti, Skolininkas negavo;

22.3. vienas iš pareiškėjo akcininkų ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo metu buvo fizinis asmuo, kuris taip pat buvo atskiras Skolininko kreditorius (dar iki pareiškėjui iš Banko perimant kreditorinį reikalavimą) ir restruktūrizuojamo Skolininko kreditorių susirinkimo pirmininkas, t. y. asmuo, kuriam neabejotinai buvo žinoma apie tai, kad Skolininkas jokio kito turto neturi ir, pareiškėjui perėmus vienintelį jo (Skolininko) turtą, nebeliks galimybių nei sumokėti PVM į valstybės biudžetą, nei patenkinti kitų kreditorių reikalavimų.

23. Konstatuotina ir tai, kad Skolininkas ginčo nekilnojamojo turto tiekimą įvykdė, PVM sąskaitą faktūrą išrašė bei savo PVM deklaracijoje deklaravo pardavimo pajamas ir pardavimo PVM žinodamas, kad jo (PVM) į valstybės biudžetą nesumokės (negalės sumokėti) dėl savo nemokumo.

*Dėl teisės į pirkimo PVM atskaitą, tiekėjui nesumokėjus pardavimo PVM į valstybės biudžetą*

24. Pagal nuoseklią Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš jų mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas laikoma pagrindiniu Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principu (žr. Teisingumo Teismo 2014 m. gruodžio 11 d. sprendimo byloje *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 p. ir jame nurodytą jurisprudenciją). Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2016 m. rugsėjo 15 d. sprendimo byloje *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 p.; 2019 m. spalio 16 d. sprendimo byloje *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

25. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (žr. Teisingumo Teismo 2019 m. liepos 3 d. sprendimo byloje *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 p. ir jame nurodytą jurisprudenciją; 2021 m. kovo 18 d. sprendimo byloje *A.*, C-895/19, EU:C:2021:216, 33 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Taigi, jei atlikus sandorių įvertinimą, matyti, kad nagrinėjami prekių tiekimai yra faktiškai įvykdyti ir kad šias prekes asmuo, pretenduojantis į atskaitą, panaudojo savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, tokio asmens teisė į atskaitą iš principo negali būti paneigta (Teisingumo Teismo 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 33 p.).

26. Išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, atsižvelgiant į proceso šalių argumentus ir byloje esančius objektyvius duomenis, šiame bylos nagrinėjimo etape nėra pagrindo manyti, kad minėtos teisės į PVM atskaitą sąlygos ginčo atveju nėra tenkinamos.

27. Vis dėlto 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. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamosi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. Teisingumo Teismo 2019 m. spalio 16 d. sprendimo byloje *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 p. ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28. Minėta, kad pareiškėjo teisė į PVM atskaitą paneigta, iš esmės tiek konstatavus piktnaudžiavimą teise, tiek jo nesąžiningumą, nes jis žinojo (turėjo žinoti), kad tiekėjas dėl savo nemokumo nesumokės (negalės sumokėti) pardavimo PVM į valstybės biudžetą.

29. Dėl piktnaudžiavimo teise Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, būtinos dvi sąlygos: pirma, aptariamais sandoriais, nepaisant formalaus atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymo, turi būti gaunama mokestinė nauda, kurią suteikus būtų pažeistas šiomis nuostatomis siekiamas tikslas, ir, antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra tik gauti tokią mokestinę naudą (žr. Teisingumo Teismo 2019 m. liepos 10 d. sprendimo byloje *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, 33 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Draudimo piktnaudžiauti principas, taikomas PVM srityje, draudžia visiškai fiktyvius, ekonomiškai nepagrįstus susitarimus, sudaromus vien siekiant mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų PVM direktyvai (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimo byloje *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 ir 36 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

30. Šiais aspektais nagrinėjamu atveju, pirma, kyla abejonė dėl to, ar siekis realizuoti teisę į pirkimo PVM atskaitą būtų nesuderamas su šią teisę įtvirtinančių PVM direktyvos nuostatų tikslais dėl to, kad siekiamas atskaityti PVM nebuvo (ir nebus) sumokėtas į valstybės biudžetą dėl tiekėjo nemokumo, net jei apmokestinamasis asmuo apie tai žinojo (turėjo žinoti).

31. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje ne kartą yra nurodęs, kad tai, ar PVM, mokėtinas už ankstesnius sandorius, susijusius su atitinkamomis prekėmis, buvo ar nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą, *neturi įtakos teisei į PVM atskaitą* (Teisingumo Teismo 2020 m. rugsėjo 3 d. nutartis byloje *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, 62 p.; taip pat žr. 2006 m. sausio 12 d. sprendimo sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 54 p.; 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, 28 p.; 2017 m. lapkričio 9 d. sprendimas byloje *Wind Innovation 1*, C-552/16, EU:C:2017:849, 44 p.).

32. Iš tiesų PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte vartojama formuluotė „<...> mokėtiną ar sumokėtą <...>“, kurią, kaip jau nurodė Teisingumo Teismas aiškindamas iš esmės identiškas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, nuostatas, norma, reikia suprasti taip, kad klausimas, ar už ankstesnius ar vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą (šiuo klausimu žr. Teisingumo teismo 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, 25 p.; 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 45 p.).

33. Be to, iš 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair* (C-414/10, EU:C:2012:183) pateikto Teisingumo Teismo vertinimo, be kita ko, atsižvelgiant į pagrindinės bylos, kurioje priimtas šis prejudicinis sprendimas, aplinkybes, galima būtų manyti, kad apmokestinamojo asmens veiksmai, dėl kurių nebuvo sumokėtas importo PVM, nepaneigia šio asmens teisės vėliau šį importo PVM atskaityti, nors jis galiausiai ir nebuvo sumokėtas į valstybės biudžetą dėl jo bankroto. Kitaip tariant, galima manyti, kad šiame prejudiciniame sprendime iš esmės buvo pripažinta teisė atskaityti importo PVM net ir tuo atveju, kai šia teise siekiama pasinaudoti žinant, jog šis PVM nebus sumokėtas.

34. Antra, pareiškėjas nagrinėjamu atveju, nors ir žinodamas (turėdamas žinoti), kad Skolininkas negalės sumokėti pardavimo PVM į valstybės biudžetą, pasirinko tokį kreditorinio reikalavimo padengimo būdą, kuris sudarė sąlygas jo (pareiškėjo) teisei į pirkimo PVM atskaitą atsirasti, t. y. lėmė ir atitinkamą mokestinę naudą. Tačiau šiuo aspektu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamieji asmenys, siekdami apriboti jiems tenkančią mokesčių našta, paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai (žr. Teisingumo Teismo 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimo byloje *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 p.), t. y. turėdamas galimybę rinktis iš dviejų sandorių apmokestinamasis asmuo neprivalo pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio (žr. Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, 27 p.).

35. Trečia, manytina, kad nagrinėjamu atveju *vien tai*, jog realizuodamas dalį savo kreditorinio reikalavimo pareiškėjas įstatymų nustatyta tvarka iš Skolininko perėmė (įsigijo)

nuosavybės teisę į didelės vertės ginčo nekilnojamąjį turtą, neleidžia teigti, kad vienintelis ar pagrindinis ginčo ūkinės operacijos tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą.

36. Dėl pareiškėjo nesąžiningumo, kaip prielaidos paneigti jo teisę į PVM atskaitą, primintina, kad apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą turi būti paneigta, be kita ko, atveju, kai šis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių ar paslaugų dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 46 p.; 2019 m. spalio 6 d. sprendimo byloje *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 p.).

37. Vis dėlto svarstyti, ar galima konstatuoti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje minimą sukčiavimą PVM (arba mokesčių vengimą) atveju, kai (1) nekilnojamojo turto objektai tiekiami antstoliui vykdamas priverstinį išieškojimą iš tiekėjo turto, (2) tiekėjas deklaruoja pardavimo PVM (t. y. informuoja valstybę apie savo prievolę jį sumokėti), tačiau (3) pardavimo PVM nesumoka dėl savo nemokumo (t. y. tiekėjas objektyviai neturi lėšų įvykdyti savo prievolės valstybei). Abejotina, ar sukčiavimu (mokesčių vengimu) galėtų būti laikomas mokesčių nesumokėjimas į valstybės biudžetą dėl tiekėjo nemokumo arba, pavyzdžiui, kai dėl kitų finansinių sunkumų tiekėjas iš apmokestinamosios ekonominės veiklos gautas pajamas pirmiausia panaudoja ne pardavimo PVM į biudžetą sumokėti, o einamosioms veiklos sąnaudoms padengti ir atsiskaityti su kreditoriais.

38. Kita vertus, sprendžiant dėl to, kas (šioje byloje nagrinėjamos situacijos kontekste) yra laikytina „sukčiavimu PVM“ (pranc. *fraude à la TVA*; vok. die *Mehrwertsteuerhinterziehung*; angl. *fraudulent evasion of VAT*), pastebėtina, jog ginčo teisiniais santykiais aktualiose PVM direktyvos nuostatose nėra atskleistas aptariamų sąvokos (teisinės kategorijos) turinys. Šios sąvokos (teisinės kategorijos) turinį sudarančių elementų eksplicitiškai nėra išskyręs ir Teisingumo Teismas.

39. Tačiau, ypač atsižvelgiant į PVM direktyvos tikslus, susijusius su bendros PVM sistemos sukūrimu, manytina, kad šios Sąjungos teisminės institucijos jurisprudencijoje naudojama „sukčiavimo PVM“ (pranc. *fraude à la TVA*; vok. die *Mehrwertsteuerhinterziehung*, angl. *fraudulent evasion of VAT*) sąvoka yra (tapo) Europos Sąjungos teisės kategorija, todėl jos aiškinimas neturėtų priklausyti nuo valstybių narių nacionalinės teisės (teisės sistemos). Iš tiesų apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui neretai yra būdingas ir tarpvalstybinis elementas (pvz., tiekimas (įsigijimas) Sąjungos viduje), todėl skirtingas „sukčiavimo PVM“ sąvokos, kaip prielaidos paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, aiškinimas pagal nacionalinę teisę galbūt gali pažeisti tikslus, kurių siekiama bendros PVM sistemos sukūrimu. Todėl būtina išsiaiškinti, kaip aptariamam aspektu turėtų būti vertinama situacija, kai apmokestinamas prekių tiekimas įvyksta ir išrašoma PVM sąskaita faktūra tiekėjui dėl jo nemokumo (patiriamų finansinių sunkumų) ir (ar) gresiančio bankroto neketinant pardavimo PVM sumokėti į valstybės biudžetą.

40. Maža to, Lietuvos mokesčių administratoriaus administracinėje praktikoje ir nacionalinių teismų jurisprudencijoje jau ne kartą buvo paneigta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą tuo atveju, kai jis žinojo (turėjo žinoti), jog tiekėjas dėl patiriamų finansinių sunkumų ar gresiančio nemokumo nesumokės pardavimo PVM į valstybės biudžetą, ir (ar) už patiektas prekes gautas lėšas pirmiausia panaudos savo veiklos sąnaudoms padengti ir (ar) atsiskaityti su kitais kreditoriais (pvz., žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-133/2013; taip pat 2011 m. birželio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2393/2011; 2015 m. birželio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-704-602/2015; 2017 m. kovo 27 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-2924-575/2017; 2021 m. vasario 3 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021 ir kt.).

41. Todėl aptartoms abejonėms išsklaidyti yra tikslinga pateikti Teisingumo Teismui klausimą, ar PVM direktyva, siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama kaip (ne)draudžianti nacionalinių institucijų praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens teisė 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.

42. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra galutinės instancijos teismas administracinėms byloms (Administracinių bylų teisenos įstatymo 21 str.), todėl iškilus Europos Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo klausimui, kurį išnagrinėti būtina, kad sprendimas byloje būtų priimtas, jis privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (SESV 267 straipsnio 3 dalis, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40<sup>1</sup> straipsnis).

43. Šiomis aplinkybėmis, siekiant išsklaidyti kilusias abejones dėl ginčo teisiniams santykiams aktualių Europos Sąjungos teisės normų aiškinimo bei taikymo, yra tikslinga kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti aptartas Sąjungos taisykles. Atsakymas į šios Nutarties rezoliucinėje dalyje nurodytus klausimus turėtų esminę reikšmę nagrinėjamai bylai, nes sudarytų prielaidas, be kita ko, užtikrinant Sąjungos teisės viršenybę, nedviprasmiškai ir aiškiai nuspręsti dėl pareiškėjo teisės į PVM atskaitą byloje nagrinėjamu atveju.

Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta pirmiau ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio 3 dalimi, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40<sup>1</sup> straipsniu, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 100 straipsnio 1 dalies 9 punktu, 137 straipsniu, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija

n u t a r i a :

Kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad ja yra (ne)draudžiama nacionalinių institucijų praktika, pagal kurią apmokestinamojo asmens teisė 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?

Nagrinėjamą administracinę bylą sustabdyti iki bus gautas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas.

Nutartis neskundžiama.

Teisėjai

Stasys Gagys

Romanas Klišauskas

Rytis Krasauskas

Dainius Raižys

Ramutė Ruškytė



