Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 5. maijā [1]

Lieta C-227/21

***UAB* "HA.EN."**
pret
Valstybinė mokesčių inspekcija

(*Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa, Lietuva) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības atskaitīt priekšnodokli – Tā dēvētās krāpšanas judikatūras piemērojamība – Tiesību ļaunprātīgas izmantošanas fakts – Atteikums atskaitīt priekšnodokli, jo preču vai pakalpojumu saņēmējs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka piegādātājs savas finansiālās situācijas dēļ nespēj samaksāt valsts budžetā maksājamo PVN – PVN uzlikšana, veicot cenas ieskaitu ar esošiem parādiem

I. Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu liek atcerēties Johana Volfganga Gētes balādes "Burvja māceklis" rindas: "Meistar, lād vai paļā, jāvalda tev tie! Nelaiž mani vaļā gari izsauktie." Tas tādēļ, ka šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu vēlreiz parāda neskaidrības un problēmas, kas rodas, ja PVN tiesību akti tiek saprasti mazāk klasiski un judikatūrā tiek izmantoti arī krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas apkarošanai.

2. Atbilstoši šim judikatūras virzienam nodokļu administrācijai būtu jābūt tostarp tiesībām vai pat pienākumam liegt PVN maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja tas zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums, kas ir iepriekšējais vai nākamais piegādes ķēdē, ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā [2]. Jau krāpšanas sodīšana ar nodokļu tiesību aktu palīdzību ārpus krimināltiesībām, kuras faktiski ir paredzētas šim nolūkam, rada jautājumus saistībā ar nodokļa maksātāju (pamat)tiesībām. Vēl jo vairāk tad [3], ja šim nolūkam pietiek ar to, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka līgumpartneris varētu nesamaksāt savu maksājamo PVN. Pirmkārt,

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Skat. šajā ziņā detalizētus pierādījumus 15. un nākamajās zemsvītras piezīmēs.

3 Kritika izteikta ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumos lietā R (C-285/09, EU:C:2010:381, 58. un nākamie punkti un 104. un nākamie punkti), kā arī kritiski ir izteicies, piemēram, viena no abiem *BFH* (*Bundesfinanzhof*, Federālā Finanšu tiesa) PVN lietu senātiem priekšsēdētājs, Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, 81. un nākamās lpp.

vienkārša iespēja, ka nodoklis netiks samaksāts, vēl nav krāpšana nodokļu jomā, un, otrkārt, tā padara darījumus ar uzņēmumiem, kas nonākuši maksājumu grūtībās (t.i., kļuvuši vai tūlīt kļūs maksātnespējīgi), praktiski neiespējamus.

3. Uzņēmumu, kas pārņem preces no sava parādnieka, kurš tam ir daudz parādā, lai segtu daļu no parāda, vienmēr var apsūdzēt par to, ka tam vajadzēja zināt, ka parādnieks varētu nesamaksāt (vai nespēt samaksāt) PVN, kas maksājams par preču pārdošanu. Lietuvā tā, šķiet, ir kļuvusi par nodokļu administrācijas pastāvīgu praksi. Tur preču iegāde no uzņēmuma, kas nonācis maksājumu grūtībās, tiek uzskatīta par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un tāpēc tiek atteikts atskaitīt priekšnodokli.

4. Šajā ziņā Tiesai tiek dota iespēja parādīt savas "krāpšanas judikatūras" robežas.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Savienības tiesiskais regulējums ir noteikts Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [4].

6. PVN direktīvas 168. panta a) punkts reglamentē priekšnodokļa atskaitījuma materiālo apjomu:

"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 kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

7. PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt nodokļu saistību pārnešanu uz preču vai pakalpojumu saņēmēju:

"1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

g) tāda nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas [piespiedu] izsolē."

8. Savukārt PVN direktīvas 273. pantā ir paredzētas dalībvalstu iespējas novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas utt.:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas. [..]"

[4] Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.) strīdīgajā (2016.) gadā spēkā esošajā redakcijā.

B. Lietuvas tiesības

9. *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Pievienotās vērtības nodokļa likums) (ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2020. gada 5. marta Likumu Nr. IX-751) 58. panta 1. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts:

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

10. *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. punktā ir noteikts:

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

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

11. Ar 2007. gada 21. septembra kredītlīgumu *UAB* "Medicinos bankas" (turpmāk tekstā – "banka") piešķīra aizdevumu "Sostinės būstai" *UAB* (turpmāk tekstā – "pārdevējs") nekustamā īpašuma attīstības darbību veikšanai. Lai nodrošinātu līguma pienācīgu izpildi, pārdevējs ar līgumu nodeva bankai hipotēku uz zemes gabalu Viļņas (Lietuva) pilsētā, uz kura atrodas ēka, kas šobrīd tiek būvēta.

12. Ar 2015. gada 27. novembra prasījuma cesijas līgumu *UAB "HA.EN"* (turpmāk tekstā – "prasītājs") no bankas par atlīdzību iegādājās visus finanšu prasījumus, kas izriet no minētā kredītlīguma, kā arī visas tiesības, kas noteiktas saistību izpildes nodrošināšanai, tostarp iepriekš minēto līgumā noteikto hipotēku. Noslēdzot šo vienošanos, prasītājs tostarp apstiprināja, ka ir iepazinies ar pārdevēja ekonomisko un finansiālo stāvokli, kā arī juridisko statusu un zina, ka pārdevējs ir maksātnespējīgs un tam tiek piemērota sanācijas procedūra.

13. Ar 2016. gada 23. maija tiesu izpildītāja rīkojumu tika izsludināta pārdevēja nekustamā īpašuma daļas izsole, bet neviens pircējs neizrādīja interesi par šo nekustamo īpašumu. Tā kā izsole nenotika, prasītājam izsoles procedūrā tika izteikts piedāvājums pārņemt attiecīgo pārdevēja nekustamo īpašumu (turpmāk tekstā – "nekustamais īpašums"), tādējādi apmierinot daļu no prasītāja prasījumiem. Tiesai nav zināms, vai šajā gadījumā runa bija par neto summu (t.i., vērtību bez PVN) vai bruto summu (t.i., vērtību ar PVN). Prasītājs izmantoja tiesības un pārņēma nekustamo īpašumu.

14. Šim nolūkam 2016. gada 21. jūlijā tika sagatavots akts par īpašuma nodošanu personai, kura lūdz piespiedu izpildi, ar kuru tiesu izpildītājs nodeva prasītājam nekustamo īpašumu par cenu 5 468 000 EUR.

15. 2016. gada 5. augustā pārdevējs izrakstīja PVN rēķinu, kurā bija norādīta summa 4 519 008,26 EUR par nekustamā īpašuma nodošanu un 948 991,74 EUR kā PVN. Prasītājs ierakstīja PVN rēķinu savās grāmatvedības atskaitēs un atskaitīja tajās norādīto PVN kā priekšnodokli PVN dek-

larācijā par 2016. gada novembri. Arī pārdevējs savās atskaitēs iegrāmatoja PVN rēķinu un norādīja PVN rēķinā uzrādīto PVN kā PVN parādu PVN deklarācijā par 2016. gada augustu, tomēr to nesamaksāja. 2016. gada 1. oktobrī tika uzsākts pārdevēja maksātnespējas process.

16. 2016. gada 20. decembrī prasītājs vērsās *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Valsts nodokļu inspekcija, turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") ar pieprasījumu atmaksāt pārmaksāto PVN summu, kas izrietēja no norādītā priekšnodokļa. Nodokļu iestāde veica nodokļu revīziju pie prasītāja un konstatēja, ka prasītājs – tā kā tas veica darījumus par nekustamā īpašuma iegādi brīdī, kad tas zināja vai tam vajadzēja zināt, ka pārdevējs nemaksās PVN par darījumu – ir rīkojies negodīgi un ļaunprātīgi, un tāpēc tas nav ieguvis tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šā iemesla dēļ ar 2017. gada 12. jūlija lēmumu prasītājam tika atteiktas tiesības atskaitīt priekšnodokli 948 980 EUR apmērā, noteikti procenti 38 148,46 EUR apmērā par PVN maksājuma nokavējumu, kā arī soda nauda 284 694 EUR apmērā sakarā ar PVN.

17. Prasītājs iesniedza sūdzību par šo nodokļu iestādes lēmumu *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija; turpmāk tekstā – "Nodokļu strīdu komisija"), kas ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu atcēla nodokļu iestādes lēmuma daļas, kurās bija noteikti nokavējuma procenti un soda nauda, tomēr, secinot, ka prasītājs ļaunprātīgi ir izmantojis tiesības, nodokļu iestādes lēmumu pārējā daļā atstāja spēkā.

18. Prasītājs cēla prasību par Nodokļu strīdu komisijas lēmuma pēdējo daļu *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva), kas ar 2018. gada 14. novembra spriedumu prasību noraidīja kā nepamatotu.

19. *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) ar 2020. gada 13. maija lēmumu daļēji apmierināja prasītāja apelāciju, norādot, ka pirmās instances tiesai tostarp ir jāizvērtē, kādos apstākļos ir notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana un vai attiecīgajā lietā ir pazīmes, kas par to liecina.

20. Pēc nodokļu strīda atkārtotas izskatīšanas *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa) ar 2020. gada 3. septembra spriedumu vēlreiz atzina, ka prasītājs ir ļaunprātīgi izmantojis tiesības un tāpēc nodokļu iestāde bija tiesīga liegt tam tiesības atskaitīt priekšnodokli. Par to prasītājs atkārtoti iesniedza apelācijas sūdzību *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa). Tā apturēja tiesvedību un saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīva 2006/112 saistībā ar nodokļu neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tai pretrunā ir tāda valsts iestāžu prakse, saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN tiek liegtas, ja šī persona, iegādājoties nekustamo īpašumu, zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piegādātājs savas maksātnespējas dēļ neiemaksās (vai arī nespēs samaksāt) valsts budžetā maksājamo PVN?"

21. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājs, Lietuva, Čehijas Republika un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nenoturēt tiesas sēdi.

IV. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālo jautājumu un izmeklēšanas gaitu

22. Prejudiciālais jautājums būtībā attiecas uz to, kā ir jāaplūko maksājumu grūtībās nonākuša nodokļa maksātāja darījumi. Konkrētajā lietā tas rodas saistībā ar atteikumu atskaitīt priekšnodokli preču vai pakalpojumu saņēmējam (PVN direktīvas 168. pants).

23. Šķiet, ka nodokļu administrācijām kopumā ir problemātiski noteikt PVN režīmu darījumiem starp uzņēmumiem, no kuriem viens ir nonācis maksājumu grūtībās. Šādas problēmas rodas arī saistībā ar darījumiem, ko veicis maksājumu grūtībās nonācis preču vai pakalpojumu *saņēmējs*. Par šo situāciju jau ir vairāki Tiesas spriedumi. Lai panāktu konsekventu risinājumu, vispirms tiks aplūkoti šie spriedumi (par to B daļā).

24. Pēc tam tiks pārbaudīts, vai šajā lietā vispār ir piemērojama Tiesas "krāpšanas judikatūra", uz kuru būtībā atsaucas Čehijas Republika (par to C daļā), vai arī – kā uzskata Lietuva – ir jāpieņem, ka preču vai pakalpojumu saņēmējs ir rīkojies ļaunprātīgi (par to D daļā). Visbeidzot, iespējams, var liegt priekšnodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu (par to E daļā).

25. No tā ir jānošķir jautājums, vai priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu vispār ir izpildīti, ja visa saņemto preču vai pakalpojumu vērtība nevis tiek samaksāta, bet gan *pilnībā* tiek izmantota, lai segtu *piegādātāja esošos parādus preču vai pakalpojumu saņēmējam*. Pat ja iesniedzējtiesa to skaidri nejautā, priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu izpilde ir nepieciešams priekšnoteikums, lai vispār varētu apsvērt iespēju atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu. Tāpēc atbilde uz šo loģisko sākotnējo jautājumu ir noderīga, lai atrisinātu strīdu pamatlietā (par to F daļā).

B. Nodokļa maksātāja maksājumu grūtību ietekme uz PVN ieņēmumiem

26. No materiālā viedokļa PVN kā vispārējs patēriņa nodoklis ir jāuzliek nevis piegādātājam uzņēmumam, bet gan patērētāja maksātspējai, kas izpaužas kā īpašuma izmantošana tādu preču iegādei, kuras paredzētas patērējama labuma gūšanai[5]. Tas kļūst īpaši skaidrs PVN direktīvas 73. pantā paredzētajā regulējumā. Saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa bāze ietver visu to, kas veido atlīdzības vērtību, kuru "saņem vai kas ir jāsaņem" preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam (t.i., izpildītājam).

27. Gluži loģiski Tiesa[6] vairākkārt ir skaidri nospriedusi, ka "summa, kas ir nodokļu bāze iestāžu veiktas nodokļa iekasēšanas nolūkiem, nedrīkst pārsniegt summu, ko faktiski samaksā gala pircējs un kas veido pamatu PVN aprēķināšanai".

[5] Skat., piemēram, spriedumus, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 62. punkts), 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – "tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem") un, 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts).

[6] Spriedumi, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 21. punkts), 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), līdzīgi arī spriedumi, 2003. gada 16. janvāris, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. punkts) un, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 30. punkts), kā arī ģenerāladvokāta F. Ležē [*F. Léger*] secinājumi lietā *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. punkts).

28. PVN direktīvā ir pieņemts, ka, ja preču vai pakalpojumu saņēmējs nesniedz izpildījumu tā maksātnespējas dēļ, nav arī atbilstošo netiešā patēriņa nodokļa ieņēmumu, kas citādi būtu radušies, veicot paredzēto maksājumu. Līdz ar to valsts budžets uzņemas nodokļu iekasēšanā iesaistītās privātpersonas maksātnespējas risku attiecībā uz nodokļu ieņēmumiem. To Tiesa jau ir skaidri precizējusi attiecībā uz preču vai pakalpojumu saņēmēja maksātnespējas gadījumu [7].

29. Tagad ir jāizlemj jautājums, vai kaut kas mainās, ja maksājumu grūtības rodas nevis preču vai pakalpojumu saņēmējam, bet gan *piegādātājam* vai *pakalpojumu sniedzējam*. Arī tas kā nodokļa maksātājs ir tikai valsts palīgs nodokļa iekasēšanā. Tātad arī šeit svarīgs ir jautājums, vai valsts vai nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamais darījumu partneris ir atbildīgs par ar maksātnespēju saistītiem zaudējumiem. Tomēr šajā gadījumā šis jautājums rodas nevis nodokļu parāda līmenī, bet gan priekšnodokļa atskaitīšanas līmenī saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu, kura mērķis ir atbrīvot uzņēmumus no PVN sloga. Tāpēc, lai sniegtu atbildi, papildus ir jāņem vērā PVN neitralitātes princips.

30. Neitralitātes princips ir PVN pamatprincips [8]. Tajā tostarp ir ietverta doma, ka uzņēmums kā nodokļa iekasētājs valsts labā principā ir jāatbrīvo no PVN maksāšanas [9], ja pašas uzņēmējdarbības mērķis ir veikt darījumus, par kuriem uzliek nodokli [10].

31. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu neietekmē tas, vai PVN, kas maksājams par attiecīgo preču vai pakalpojumu iepriekšējo vai turpmāko pārdošanu, ir faktiski iemaksāts valsts budžetā [11], kad šis PVN tika uzlikts to saņēmējam.

32. Tādējādi preču vai pakalpojumu saņēmēja priekšnodokļa atskaitījums principā saglabājas pat tad, ja piegādātājs neizmanto saņemto summu sava PVN parāda samaksai un īpašuma neesamības dēļ nodokļu administrācija nevar veiksmīgi piedzīt šo nodokļu parādu.

C. Tiesas judikatūra par nodokļu krāpšanas apkarošanu

33. Tomēr citāds rezultāts varētu rasties, piemērojot Tiesas judikatūru par krāpšanas apkarošanu PVN jomā, kā to ierosina Čehijas Republika. Tas tādēļ, ka – kā atkārtoti ir uzsvērusi Tiesa – cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu ir PVN direktīvā atzīts un tās veicināts mērķis [12].

[7] Spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – Nodokļa bāzes samazināšana) (C-335/19, EU:C:2020:829, 53. punkts, lasot to kopā ar 48. un 50. punktu).

[8] Par interpretācijas principu Tiesa runā spriedumā, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43. punkts).

[9] Spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. punkts) un, 2004. gada 1. aprīlis, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. punkts).

[10] Spriedumi, 2014. gada 13. marts, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), 2005. gada 15. decembris, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. punkts), 2005. gada 21. aprīlis, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. punkts) un mani secinājumi lietā *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25. punkts).

[11] Spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 56. punkts), 2017. gada 9. novembris, *Wind Inovation 1* (C-552/16, EU:C:2017:849, 44. punkts), 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 28. punkts) un, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 54. punkts).

[12] Spriedums, 2022. gada 24. februāris, *SC Cridar Cons* (C-582/20, EU:C:2022:114, 33. punkts), rīkojums, 2020. gada 3. septembris, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, 50. punkts), spriedumi, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts) un, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

34. Cīņā pret krāpšanu nodokļu jomā – atšķirībā no [13] cīņas pret ļaunprātīgu izmantošanu (par to D daļā) – ir pietiekami, ja nodokļa maksātājs pats neveic krāpniecisku darbību [14]. Drīzāk pietiek ar to, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt [15], ka, veicot darījumu, tas piedalās ar PVN krāpšanu saistītā darbībā. Tad PVN direktīvas vajadzībām tas ir uzskatāms par šīs krāpšanas dalībnieku [16]. Tas dalībvalstīm *uzliek pienākumu* liegt nodokļa maksātājam (ja – kā šajā lietā – tas ir preču vai pakalpojumu saņēmējs) tiesības atskaitīt priekšnodokli [17].

35. Tomēr, kā norāda arī Komisija, šajā lietā nav šādas situācijas – proti, līdzdalības darījumā, kas saistīts ar PVN krāpšanu. Vienkārši deklarēta PVN novēlotu samaksu vai tā nesamaksāšanu nevar uzskatīt par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu PVN jomā iepriekš minētās judikatūras izpratnē.

36. Proti, Tiesas virspalāta lietā *Scialdone* jau ir nospriedusi, ka ir jānošķir situācija, kad nodokļa maksātājs vienkārši nav samaksājis PVN, un situācija, kad tas to nav deklarējis [18]. Šajā ziņā tas, ka deklarētais PVN nav samaksāts likumā noteiktajos termiņos, nodokļa maksātājam nerada nekādu priekšrocību, jo tam joprojām nodoklis ir jāsamaksā. Tāpēc – kā Tiesa [19] ir norādījusi tālāk – šāda deklarētā PVN nesamaksāšana nav tāda paša smaguma rīcība kā ar šo nodokli saistīta krāpšana.

37. Līdz ar to krāpšanas nodokļu jomā nav arī tad, ja nodokļa maksātājs, kas nonācis maksājumu grūtībās – kā šajā lietā –, pārdod preces, lai segtu savus parādus, un deklarē attiecīgo PVN, taču vēlāk to tomēr pilnībā vai daļēji nesamaksā. Tāpēc prasītājam arī nevar pārmest, ka tas zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas bija iesaistīts krāpšanā PVN jomā.

D. Par ļaunprātīgas izmantošanas faktu, iegādājoties preces no uzņēmuma, kas nonācis maksājumu grūtībās

38. Līdz ar to rodas jautājums, vai prasītājam var pārmest tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Ļaunprātīga izmantošana varētu izpausties tādējādi, ka prasītājs pārņēma nekustamo īpašumu piespiedu izpildē, zinot, ka pārdevējam ir maksājumu grūtības un tāpēc tas, iespējams, nespēs pilnībā samaksāt nodokļu parādu.

[13] Skat. par šo nošķiršanu nepārprotami spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910, 46. punkts, no vienas puses, un 54. punkts, no otras puses), skat. arī rīkojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf* (C-108/20, EU:C:2021:266, 35. punkts).

[14] Spriedumi, 2022. gada 24. februāris, *SC Cridar Cons* (C-582/20, EU:C:2022:114, 34. punkts); 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts) un, 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

[15] Dažos vecākos spriedumos Tiesa vēl min "nevarēja zināt" – skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 60. punkts). Taču šis pārāk plašais formulējums, kas bija balstīts tikai uz prejudiciālo jautājumu, šķiet, tagad pamatoti netiek izmantots.

[16] Spriedumi, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts), 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts), 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts), 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts), 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts) un, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts).

[17] Skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts), 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 47. punkts), 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts), 2014. gada 13. marts, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 40. punkts), 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 26. punkts), 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 37. punkts), 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 42. punkts) un, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 59. un 61. punkts).

[18] Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 39. un 40. punkts).

[19] Spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 41. un 42. punkts).

39. Atbilstoši Tiesas judikatūrai, lai konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ir jāizpilda divi nosacījumi. Pirmkārt, attiecīgo darījumu rezultātā ir jāgūst nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana ir pretēja PVN direktīvas mērķim, un, otrkārt, no objektīvu elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu vienīgais mērķis vai pamatmērķis [20] ir iegūt šādu nodokļu priekšrocību [21].

1. PVN direktīvas formulējums un izvērtējums

40. Šajā lietā kā "priekšrocība" tiktu ņemts vērā tikai prasītāja priekšnodokļa atskaitījums ar vienlaicīgu maksātnespējīgā pārdevēja nodokļu parādu. Jau PVN direktīvas formulējums skaidri norāda, ka nodokļu priekšrocība ir pretrunā PVN direktīvas mērķim. To it īpaši pierāda PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts, kas ļauj dalībvalstīm paredzēt nodokļu parāda pārnešanu uz preču vai pakalpojumu saņēmēju nekustamā īpašuma piespiedu izsoles gadījumā. No šā likumdevēja lēmuma var izrietēt trīs apgalvojumi.

41. Pirmkārt, Savienības likumdevējs – pretēji Lietuvas nodokļu iestādes viedoklim – neuzskata, ka preču iegāde no uzņēmuma, kura manta tiek izsolīta piespiedu kārtā (t.i., no uzņēmuma, kas nonācis maksājumu grūtībās), ir tiesību ļaunprātīga izmantošana. Pretējā gadījumā Savienības likumdevējs nebūtu piedāvājis dalībvalstīm šādu iespēju piemērot apgrieztās iekasēšanas sistēmu.

42. Otrkārt, Savienības likumdevējs ir atzinis problēmu, ka nodokļu administrācijai ir grūtības noteikt un piedzīt nodokļu parādu no nodokļa maksātāja, pret kuru ir uzsākta piespiedu izsoles procedūra. Tādēļ ir paredzēta fakultatīva apgrieztās iekasēšanas sistēma. Likumam nav neplānota roba, kas valsts budžetam radītu īpašu nesamaksas risku.

43. Treškārt, Savienības likumdevējs ir paredzējis iespēju piemērot apgrieztās iekasēšanas sistēmu tikai attiecībā uz nekustamo īpašumu piespiedu izsoli. No tā *a contrario* izriet, ka uz citām precēm, kas iegādātas piespiedu izsolē, joprojām attiecas parastais režīms (nodokli maksā piegādātājs). Tomēr, ja Savienības likumdevējs uzskata, ka parādnieks, pret kuru ir vērsta izpilde, piespiedu izsolē paliek nodokļa maksātājs, tad preču iegūšana piespiedu izsolē no (tad parasti maksātnespējīga) uzņēmuma diez vai var būt tiesību ļaunprātīga izmantošana. To uzsver arī Komisija.

44. Tāpat ir jāuzskata, ja preču ieguvējs piespiedu izsolē pozitīvi zina, ka parādnieks, pret kuru ir vērsta izpilde (t.i., izpildītājs), ir parādā tik lielu summu, ka drīzāk tas nespēs samaksāt savu nodokļu parādu. Pieņēmums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu šādā situācijā būtu pretrunā Savienības likumdevēja gribai.

2. Lietā ALTI izteikto apgalvojumu piemērošana?

45. Šo secinājumu nemaina arī jaunākie tālejošie Tiesas apgalvojumi lietā *ALTI* [22]. Sava sprieduma pamatojumā Tiesa norādīja, ka "līgumpartner[im], kas tiek uzskatīts par tādu, kurš savas brīvprātīgās dalības [ļaunprātīgā izmantošanā] PVN jomā dēļ ir apņēmies no paša sākuma

[20] Skat. šajā ziņā detalizēti arī ģenerāladvokāta Dž. Pitrucellas [*G. Pitruzzella*] secinājumus lietā W (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:160, 68., 78. un nākamie punkti).

[21] Spriedumi, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet* (C-281/20, EU:C:2021:910. 54. punkts), skat. tostarp spriedumus, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 85. punkts), 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. punkts) un, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts).

[22] Spriedums, 2021. gada 20. maijs, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397, 43. punkts).

uzņemties atbildību par šī nodokļa maksātāja prettiesisko nodomu nemaksāt šo nodokli, [ir] pienākums atbildēt par ar nodokļa samaksas nokavējumu saistītajām sekām, par kurām tas arī ir daļēji atbildīgs".

46. Tomēr, pirmkārt, tas attiecās "tikai" uz jautājumu par atbildības apjomu saskaņā ar PVN direktīvas 205. pantu, un par to nav runas šajā lietā. Otrkārt, ja uzņēmumam ir maksājumu grūtībās, diez vai var runāt par "prettiesisk[u] nodomu nemaksāt šo nodokli". Tāpat nevar uzskatīt, ka runa ir par dalību "[ļaunprātīgā izmantošanā] PVN jomā", ja ar uzņēmējiem, kas nonākuši maksājumu grūtībās, tiek veikti tikai tiesiski darījumi. Tas vēl jo vairāk attiecas uz gadījumiem, kad iegāde – kā šajā lietā – notiek valsts organizētā piespiedu izsolē vai kā tās noslēgums.

47. Piespiedu izsoles jēga un mērķis kļūtu absurds, ja par pamatu tiktu ņemts Tiesas apgalvojums lietā *ALTI*. Uzņēmuma, pret kuru kā pret parādnieku ir vērsta izpilde, mantas realizācija faktiski būtu iespējama tikai privātpersonām (un uzņēmumiem, kas neveic darījumus, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli), jo tām nevarētu samazināt priekšnodokļa atskaitījumu. Tas ievērojami ierobežotu potenciālo pircēju loku un tādējādi būtu pretrunā piespiedu izsoles mērķim. Tas taču ir censties pēc iespējas labāk realizēt mantu, lai pēc iespējas labāk apmierinātu kreditorus.

3. Pilnībā mākslīga shēma?

48. Tiesa arī prasa, lai ļaunprātīgas izmantošanas fakts būtu konstatējams darījumos, kuriem nav nekāda ekonomiska un komerciāla pamatojuma, kuri ir veikti tikai formāli vai mākslīgi un kuru galvenais mērķis ir iegūt nepamatotu priekšrocību [23]. Valsts piespiedu izsolē paredzēta piedāvājuma pieņemšana nav mākslīga.

49. Pieņēmums par ļaunprātīgu izmantošanu nav piemērots arī no tiesisko seku viedokļa. Ja ir konstatēta tiesību ļaunprātīga izmantošana PVN jomā, darījumi, kas to veido, ir jāpārkvalificē tādā veidā, lai atjaunotu stāvokli, kāds pastāvētu, ja nebūtu darījumu, kas ir uzskatāmi par ļaunprātīgu izmantošanu [24].

50. Tomēr šajā lietā preču vai pakalpojuma saņēmējam nav alternatīvas, no kuras tas varētu izvairīties, ļaunprātīgi izmantojot tiesības, un uz kuru tad varētu atsaukties. Tas nevar samaksāt tikai neto cenu un pats samaksāt PVN, ja tas nav nodokļa maksātājs. Tam nevar nopietni pārmest, ka tas ir pārņēmis parādnieka mantu, lai samaksātu parādus, tā vietā, lai iegādātos līdzīgu mantu no trešās personas, kas tad būtu varējusi samaksāt nodokli.

4. PVN tiesību aktos noteiktie tirdzniecības aizliegumi?

51. Visbeidzot, ļaunprātīgas izmantošanas apstiprināšana izskatāmajā situācijā būtu līdzvērtīga aizliegumam tirgoties ar konkrētām (noziedzīgā darbībā neiesaistītām) personām, kam ir vēl mazāk saistības ar PVN nekā sankciju noteikšanai par noziedzīgu darbību vai sankciju noteikšanai par citu personu informētību par noziedzīgu darbību [25]. Arī uzņēmums ar maksājumu

[23] Spriedums, 2019. gada 26. februāris, *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135, 98. punkts), ģenerāladvokāta Dž. Pitrucellas secinājumi lietā W (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:160, 67. punkts), sprieduma, 2008. gada 22. maijs, *Ampliscientifica* un *Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301) 28. punktā runa vēl ir par "tikai".

[24] Spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 46. punkts).

[25] Tomēr līdzīgi tirdzniecības aizlieguma ar precēm izpratnē: rīkojums, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf* (C-108/20, EU:C:2021:266, 36. un 37. punkts).

grūtībām veic (likumīgu) saimniecisko darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē, kā rezultātā tam ir jāmaksā PVN, kurš atsevišķi (skat. PVN direktīvas 226. panta 10. punktu) ir jāuzrāda rēķinā (skat. PVN direktīvas 220. pantu).

52. Ja preču vai pakalpojumu saņēmējam tiktu liegts atskaitīt attiecīgo priekšnodokli tikai tāpēc, ka tas zināja, ka tā līgumpartnerim ir maksājumu grūtības un tāpēc viņš varētu nesamaksāt (nebūt spējīgs samaksāt) PVN parādu, tas šiem nodokļu maksātājiem liegtu piekļuvi lielai tirgus daļai un tādējādi radītu šķēršļus piekļuvei tirgum. Tas ir pretrunā neitralitātes principa idejai, kas, tāpat kā PVN tiesību akti kopumā, nenošķir veiksmīgu vai mazāk veiksmīgu uzņēmumu, uzņēmumu, kas jau ir nodibināts vai atrodas nodibināšanas procesā, finansiāli spēcīgu uzņēmumu vai tādu, kuram ir pārāk lieli parādi.

53. Turklāt šajā lietā aplūkotā Tiesas judikatūra [26] ir izstrādāta, ņemot vērā PVN īpašo neaizsargātību pret krāpšanu. Tomēr šajā gadījumā nav runas par īpašu neaizsargātību pret krāpšanu, kas atbilstoši Tiesas judikatūrai uzliek attiecīgajiem uzņēmumiem pienākumu ievērot pastiprinātu rūpību. Drīzāk runa ir par maksātnespējas riska (attiecībā uz PVN) sadali darījumos ar uzņēmumiem, kas nonākuši maksājumu grūtībās.

54. Savienības likumdevējs varētu samazināt šo valsts maksātnespējas risku jebkurā laikā. Pirms vairāk nekā 10 gadiem atsevišķās dalībvalstīs jau bija atbilstošas iniciatīvas pāriet uz tiešo nodokļu sistēmu darījumos starp uzņēmumiem (apgrieztās iekasēšanas sistēma), taču Savienības likumdevējs tās nepārņēma [27]. Savienības likumdevējs šo lēmumu pieņēma apzināti, jo netiešo nodokļu iekasēšanai pa daļām ir pamatoti iemesli. Vēl 2008. gadā Komisija norādīja: "Vispārēja apgrieztās iekasēšanas sistēma neapšaubāmi būtu jauna koncepcija, kurai varētu būt gan pozitīvas, gan negatīvas sekas." [28] Šīs negatīvās sekas acīmredzot nebija pieņemamas.

55. Tomēr, ja Savienības likumdevējs atturas no šādiem pasākumiem maksātnespējas risku novēršanai, darījumus ar uzņēmumiem, kas nonākuši maksājumu grūtībās, nodokļa maksātājam nevar pārmest kā tiesību ļaunprātīgu izmantošanu tikai tāpēc, ka tam vajadzēja zināt (vai tas pat zināja), ka pastāvošais maksātnespējas risks varētu īstenoties.

56. Turklāt Savienības likumdevējs ir piešķīris dalībvalstīm iespēju izvēlēties apgrieztās iekasēšanas sistēmu. Lietuva būtu varējusi izmantot PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto iespēju. Šādā gadījumā nodokļu ieņēmumi no darījuma ar zemesgabalu nebūtu zaudēti un priekšnodokļa atskaitījums prasītājam tiktu piešķirts bez iebildumiem.

5. Secinājumi

57. Tāpēc, manuprāt, iepriekš minētās judikatūras piemērošana arī apgalvojumam par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ja darījumi tiek veikti ar uzņēmumiem, kas nonākuši maksājumu grūtībās, nav saderīga ar PVN direktīvu.

[26] Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. punkts).

[27] 2006. gada 19. jūlijā Eiropas Komisija noraidīja Austrijas un Vācijas lūgumus saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 27. pantu atļaut ieviest no PVN direktīvas 21. panta atšķirīgu režīmu, proti, ieviest vispārēju apgrieztās iekasēšanas sistēmu, pārnesot nodokļa maksāšanas pienākumu no līdzšinējā nodokļu parādnieka (= izpildītājs) uz preču vai pakalpojumu saņēmēju.
Pēc tam 2007. gadā Padome lūdza Komisiju izskatīt iespēju vispārējās apgrieztās iekasēšanas sistēmas piemērošanu padarīt fakultatīvu, taču Komisija nav pārliecināta par to; skat. Komisijas 2008. gada 22. februāra paziņojumu Padomei un Eiropas Parlamentam par PVN sistēmas izmaiņas pasākumiem, lai apkarotu krāpšanu (SEC(2008) 249) – COM(2008) 109, galīgā redakcija, it īpaši 5.1. punktu.

[28] Komisijas 2008. gada 22. februāra paziņojums Padomei un Eiropas Parlamentam par PVN sistēmas izmaiņas pasākumiem, lai apkarotu krāpšanu (SEK(2008) 249) – COM(2008) 109, galīgā redakcija, 4.3. punkts.

E. Par to, vai pastāv pasākums, kas nodrošina precīzu nodokļu iekasēšanu

58. Līdz ar to, ja priekšnodokļa atskaitījumu nevar atteikt piegādātāja krāpšanas neesamības dēļ un preču vai pakalpojumu saņēmēja tiesību ļaunprātīgas izmantošanas neesamības dēļ, dalībvalstij (šajā gadījumā – Lietuvai) tomēr varētu būt atļauts atteikt priekšnodokļa atskaitījumu PVN direktīvas 273. pantā.

59. Tas ļauj veikt pasākumus, lai nodrošinātu precīzu nodokļu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šeit nav izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Tas pats attiecas uz precīzas nodokļu iekasēšanas nodrošināšanu. Nodoklis, kas ir jāmaksā izpildītājam, ir jāiekasē no tā tad, ja – kā tas ir šajā lietā – nepastāv apgrieztās iekasēšanas sistēma. Tāpēc atteikums ļaut preču vai pakalpojumu saņēmējam atskaitīt priekšnodokli nenodrošina arī precīzu nodokļa iekasēšanu.

60. Turklāt pasākumi, kas balstīti uz 273. pantu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un apšaubīt PVN neitralitāti[29]. Tomēr tas tā būtu, ja preču vai pakalpojumu saņēmējs joprojām būtu atbildīgs par PVN tikai tāpēc, ka tas zināja (vai tam vajadzēja zināt) par sava līgumpartnera maksājumu grūtībām. Tas tā ir tādēļ, ka tas nevar ietekmēt to, vai līgumpartneris tomēr samaksās nodokli vai attiecīgi nodokļu administrācija to veiksmīgi aprēķinās un piedzīs.

F. Loģisks sākotnējais jautājums: vai ir izpildīti priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi?

61. Līdz ar to ir skaidrs, ka PVN direktīva, skatīta kopā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj valsts iestāžu praksi, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja nekustamā īpašuma iegādes brīdī tas zināja (vai tam vajadzēja zināt), ka piegādātājs savas maksātnespējas dēļ nesamaksās (vai nespēs samaksāt) valsts budžetā maksājamo PVN.

62. Tomēr tas nenozīmē, ka šajā lietā ir izpildīti PVN direktīvas 168. panta a) punktā paredzētie priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi. Lai gan iesniedzējtiesa to skaidri nav jautājusi, sīkāk aplūkojot šo jautājumu, tas varētu palīdzēt sniegt lietderīgu atbildi. Proti, priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu izpilde ir loģisks priekšnoteikums tam, lai iesniedzējtiesa uzdotu jautājumu par atteikumu atskaitīt priekšnodokli. Tomēr, manuprāt, nav skaidrs, vai šajā lietā vispār pastāv nosacījumi, lai prasītājs varētu atskaitīt priekšnodokli, kā acīmredzot uzskata iesniedzējtiesa.

63. Priekšnodokļa atskaitīšanas mērķis ir vienīgi atbrīvot preču vai pakalpojumu saņēmēju no PVN sloga[30]. Tāpēc priekšnodokļa atskaitīšana principā ļauj atskaitīt tikai tās summas, ko nodokļa maksātājs attiecīgi *faktiski* ir samaksājis saviem piegādātājiem (vai apgrieztās iekasēšanas

[29] Skat. tikai spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

[30] Tas ir norādīts jau manos secinājumos lietā *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44. un nākamie punkti), skat. arī ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas [*M. Campos Sánchez-Bordona*] secinājumus lietā *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64. punkts).

gadījumā – valsts budžetam) kā PVN par attiecīgo darījumu [31]. Taču šajā lietā tika veikts vienīgi ieskaits ar esošajiem prasītāja (kā preču vai pakalpojumu saņēmēja) parādiem. To varētu uzskatīt par pietiekamu PVN slogu, jo galu galā prasījumi ir dzēsti atbilstošajā apmērā.

64. Tomēr šāda pieeja ir pretrunā PVN direktīvas sistēmai un piegādātāja uzņēmuma funkcijai PVN tiesību aktos, ko Tiesa uzsver savā pastāvīgajā judikatūrā. Atbilstoši šai judikatūrai piegādātājs uzņēmums (šajā gadījumā pārdevējs) darbojas tikai kā "nodokļa iekasētājs valsts labā un Valsts kases interesēs" [32].

65. Ja prasītājs būtu samaksājis pārdevējam rēķinā norādīto cenu (4 519 008,26 EUR plus PVN 948 991,74 EUR), tad pārdevēja ar šo summu arī varētu segt tikai parādus prasītājam 4 519 008,26 EUR apmērā, ja tas būtu izpildījis savu nodokļu iekasētāja pienākumu valsts labā. Pārdevējam būtu jāizmanto 948 991,74 EUR, lai samaksātu radušos PVN parādu.

66. Tāds pats rezultāts būtu, ja Lietuva būtu izmantojusi PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu un paredzējusi apgrieztās iekasēšanas sistēmu, kad nodokļa parādu maksā prasītājs. Arī šādā gadījumā parāda atmaksa būtu bijusi iespējama tikai neto summas apmērā (4 519 008,26 EUR), jo šeit prasītājam 948 991,74 EUR būtu bijuši jāizmanto pašam sava nodokļu parāda atmaksai.

67. Līdz ar to šajā darījumā prasītājs vienmēr atmaksātu tikai pārdevēja parādus neto summas apmērā. Vai šis rezultāts var mainīties, ja nolīgtā atlīdzība nekavējoties tiek izmantota piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja parādu preču vai pakalpojuma saņēmējam segšanai?

68. Domāju, ka nē. Nodokļa iekasēšanas veids: netiešie nodokļi, kad nodokli maksā piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs, vai tiešie nodokļi apgrieztās iekasēšanas sistēmā, kad nodokli maksā preču vai pakalpojumu saņēmējs – ir tikai nodokļa uzlikšanas metodes jautājums. Tas nemaina faktu, ka vienmēr ir pieejama tikai neto summa, lai samaksātu piegādātāja parādus preču vai pakalpojumu saņēmējam. Abos gadījumos – kā pamatoti norāda Lietuva – PVN jau *a priori* ir paredzēts maksāt valstij. Tādā netiešo nodokļu sistēmā, kāda ir šī, tas galu galā tikai uzticoties tiek samaksāts piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam kā nodokļu iekasētājam valsts labā.

69. Ja par pamatu ņem šo uzticēšanās koncepciju, tad prasītājs var atskaitīt priekšnodokli tikai tad, ja *papildus* parāda atmaksai paredzētajai (neto) summai prasītājs piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam ir samaksājis maksājamo PVN. Tikai šādā gadījumā preču vai pakalpojumu saņēmējam rodas PVN slogs. Tomēr atskaitīt priekšnodokli ir iespējams arī tad, ja preču vai pakalpojumu saņēmējs uzskatīja vai tam vajadzēja uzskatīt, ka piegādātājs šo summu neizmantos PVN parāda samaksai, bet gan, piemēram, citu parādu samaksai. Tas tādēļ, ka pat šajā gadījumā preču vai pakalpojuma saņēmējam nevar liegt priekšnodokļa atskaitījumu ne ļaunprātīgas izmantošanas, ne zināšanu par krāpšanu vai līdzīgu iemeslu dēļ.

[31] Piemēram, spriedums, 2018. gada 22. februāris, *T – 2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 24. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35. punkta beigas). Vācu valodas versijā Tiesa tur lieto formulējumu "abgeführt hat [ir iemaksājis]". Tomēr, tā kā Tiesa runā par preču vai pakalpojuma saņēmēju, kurš šo PVN nevis iemaksā nodokļu iestādei, bet gan samaksā piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam, acīmredzot ir domāts pēdējais. Franču valodas versijā tiek lietots arī formulējums "avoir été acquittée", ko arī droši var pareizi tulkot kā "ir samaksāts". Tas ir īpaši skaidri redzams 36. punktā, kur tas arī ir pareizi iztulkots.

[32] Spriedumi, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts) un, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

V. Secinājumi

70. Līdz ar to es ierosinu Tiesai uz *Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas* (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

1) Direktīvas 2006/112/EK 168. panta a) punkts, skatīts kopā ar nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts iestāžu praksi, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja nekustamā īpašuma iegādes brīdī tas zināja (vai tam vajadzēja zināt), ka piegādātājs savas maksātnespējas dēļ nesamaksās (vai nespēs samaksāt) maksājamo PVN valsts budžetā.

2) Tomēr iesniedzējtiesai ir jālemj, vai šajā lietā nodokļa maksātājam (preču vai pakalpojumu saņēmējs) patiešām ir jāmaksā PVN, ko no tā ir iekasējis piegādātājs. Par to nevar būt runa, ja preču vai pakalpojumu saņēmējs nekad nav nodrošinājis nodokli maksājošajam parādniekam līdzekļus PVN parāda samaksai.