

Mål C-596/21

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

28 september 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Nürnberg (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

21 september 2021

Klagande:

A

Motpart:

Finanzamt M

[utelämnas]

Beslut

I målet

A

– klagande –

[utelämnas]

mot

Finanzamt M

– motpart –

avseende mervärdesskatt för år 2011

har andra avdelningen vid Finanzgericht Nürnberg [utelämnas]

den 21 september 2021 beslutat följande:

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:

- 1. Kan den andra köparen av en vara nekas avdrag för ingående skatt på köpet, eftersom vederbörande borde ha känt till att den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till ett mervärdesskatteundandragande vid den första överlåtelsen, trots att även den första köparen kände till att den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till ett mervärdesskatteundandragande vid den första överlåtelsen?**
- 2. Om fråga 1 besvaras jakande, ska då det belopp som nekas den andra köparen begränsas till de förlorade skatteintäkterna på grund av undandragandet?**
- 3. Om fråga 2 besvaras jakande, ska då de förlorade skatteintäkterna beräknas**
 - a. genom en jämförelse av den skatt som enligt lag ska betalas i leveranskedjan med den skatt som faktiskt har fastställts,**
 - b. genom en jämförelse av den skatt som enligt lag ska betalas i leveranskedjan med den skatt som faktiskt har betalats, eller**
 - c. på något annat sätt?**

II. Målet förklaras vilande i avvaktan på EU-domstolens avgörande.

[utelämnas]

Skäl

I.

- 1 År 2011 köpte klaganden, A, som driver ett handelsföretag, av C, som utgav sig för att vara W, en begagnad bil för sitt företag, vilken C hade köpt av en tredje part något år innan. W kände till att C utgav sig för att vara W, och var införstådd med detta. C utfärdade en faktura på 52 100,84 euro plus 9 899,16 euro i mervärdesskatt till W avseende leveransen av den begagnade bilen, och W utfärdade en faktura på 64 705,88 euro plus 12 294,12 euro i mervärdesskatt till A. W överlät denna faktura till C, som överlämnade den till A. A betalade sammanlagt 77 000 euro till C, och C behöll detta belopp. C tog endast upp ett försäljningspris på 52 100,84 euro plus 9 899,16 euro i mervärdesskatt i sin bokföring och betalade också endast skatt som motsvarade detta belopp. W tog

inte upp transaktionen vare sig i sin bokföring eller i sina skattedeclarationer och betalade inte heller någon skatt.

- 2 A har gjort gällande avdrag för ingående skatt på 12 294,12 euro för köpet av den begagnade bilen. Motparten, Finanzamt M (skattemyndigheten M), anser däremot att A inte får göra avdrag för ingående skatt, eftersom han ska nekas avdrag för ingående skatt på grund av att han borde ha känt till C:s skatteundandragande.
- 3 På grundval av handlingarna i målet och av vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen utgår den hänskjutande domstolen från att A, mot bakgrund av omständigheterna i det konkreta fallet och på grund av flera anmärkningsvärda händelser, var skyldig att försäkra sig om sin affärspartners identitet och då dels skulle ha konstaterat att C medvetet dolde sin identitet, vilket inte kunde ha något annat syfte än att begå ett mervärdesskatteundandragande i samband med försäljningen av den begagnade bilen, dels att W struntade i sina skyldigheter i skattehänseende och inte var beredd att uppfylla dessa på föreskrivet sätt.

II.

- 4 Finanzgericht Nürnberg hänskjuter ovanstående frågor till EU-domstolen i enlighet med artikel 267 andra stycket jämförd med artikel 267 första stycket led a i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

5 1. Tillämpliga bestämmelser

6 a. Unionsrätt

- 7 Enligt artikel 14.2 c i direktiv 2006/112/EG (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) avses med leverans av varor

8 *”[ö]verföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”*

- 9 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

10 *”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”*

- 11 Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

12 *”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:*

- a) *Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för*

tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

13 Enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person, för att få utöva sin rätt till avdrag avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, uppfylla bland annat följande villkor:

14 *”inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6”.*

15 **b. Nationell rätt**

16 3 § punkt 3 Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”I samband med kommissionstransaktioner (383 § Handelsgesetzbuch (handelslagen)) föreligger en leverans mellan kommittenten och kommissionären. Vid ett kommissionsavtal om försäljning räknas kommissionären som köpare, och vid ett kommissionsavtal om köp räknas kommittenten som sådan.”

17 I 15 § punkt 1 första meningen led 1 första och andra meningen UStG i den lydelse som gällde under de aktuella åren anges följande:

18 *”Näringsidkaren får göra avdrag för ingående skatt i följande fall:*

1. lagstadgad skatt på leverans av varor till näringsidkarens näringsverksamhet och på andra tjänster som tillhandahålls denna. Utövandet av avdragsrätten förutsätter att näringsidkaren innehar en faktura som har utfärdats i enlighet med 14 och 14a §§.”

19 **2. Bedömning mot bakgrund av nationell rätt och tolkningsfrågornas relevans**

20 I det nu aktuella fallet uppkommer, mot bakgrund av handlingarna i målet och vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen, frågan med vilket belopp A ska nekas avdrag för ingående skatt på köpet av den begagnade bilen, eftersom han borde ha känt till C:s skatteundandragande.

21 Villkoren för avdrag för ingående skatt enligt 15 § punkt 1 första meningen led 1 UStG är uppfyllda när det gäller den mervärdesskatt som redovisades på W:s faktura. På grund av att W samtyckte till C:s agerande uppkom ett kommissionsavtal om försäljning som avvek från det normala, med det speciella att kommittenten – C – samtidigt är kommissionärens agent. Man kan således utgå från att C först levererade bilen till W, och att W sedan levererade bilen till A.

22 Villkoren för att neka avdrag är emellertid i princip uppfyllda. Enligt nationell rättspraxis från högsta instans, som i detta avseende stöder sig på EU-domstolens fasta praxis (till exempel beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf,

C-108/20, EU:C:2021:266, och där angiven rättspraxis), ska avdrag för ingående skatt nekas, om villkoren för avdrag visserligen är uppfyllda, men det på grund av objektiva omständigheter är klarlagt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att denna med sitt köp medverkade i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan aktör i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till (Bundesfinanzhofs dom av den 18 februari 2016).

- 23 Enligt ovanstående skulle A möjligen nekas avdrag för ingående skatt på 12 294,12 euro, trots att C endast undandragit 2 394,96 euro i mervärdesskatt och den skatt som faktiskt betalades i leveranskedjan från C via W till A i sin helhet endast med detta belopp understeg den skatt som skulle ha betalats, om transaktionen hade genomförts på föreskrivet sätt.

24 3. Bedömning mot bakgrund av unionsrätten

- 25 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida ovanstående slutsats är i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet enligt EU-domstolens tolkning.
- 26 Syftet med att neka rättigheter vid medverkan till skatteundandragande är enligt EU-domstolens praxis att undvika felaktig beskattning (se, beträffande nekat undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, dom (stora avdelningen) av den 7 december 2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 52), och att säkerställa det allmännas anspråk (dom av den 21 juni 2012 C-80/11, Mahageben och David, C-142/11 EU:C:2012:373, punkt 48, och dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11 EU:C:2012:774, punkt 42). Anledningen är att den som har medverkat till skatteundandragande ska hållas ansvarig för skattebortfall på grund av skatteundandragandet (dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 34). Den hänskjutande domstolen anser att detta talar för att rättigheter endast ska nekas i den mån det är nödvändigt för att kompensera bortfall av skatteintäkter.
- 27 Beslutet i målet Finanzamt Wilmersdorf, EU:C:2021:266, innehåller emellertid överväganden enligt vilka syftet med nekade rättigheter möjligen sträcker sig längre än till skadeersättning eller ansvar för skatteundandragande. Nekandet är enligt resonemanget i punkt 35 och följande punkter i beslutet inte villkorat av att den som har deltagit i ett skatteundandragande härigenom har fått en skattefördel eller en ekonomisk fördel, utan det ska hindra transaktioner som medför skatteundandragande genom att göra det omöjligt att få avsättning för varor och tjänster som har varit föremål för en transaktion som ingår i ett skatteundandragande och därmed bidra till bekämpningen av skatteundandragande. EU-domstolen anser att detta inte strider mot principen om skatteneutralitet.
- 28 Om det nekade avdraget begränsades till den skattemässiga förlusten skulle detta emellertid i stor utsträckning kunna förlora sin verkan, om det för att beräkna den skattemässiga förlusten enbart gjordes en jämförelse med den fastställda skatten,

eftersom det som regel inte är möjligt att neka avdrag förrän skatteundandragandet har upptäckts och skattemyndigheterna då i normala fall också korrigerar den ursprungliga felaktiga skatten. Vid en jämförelse mellan den skatt som ska fastställas och den skatt som har påförts tas det däremot hänsyn till det ofta förekommande fallet att skattemyndigheterna visserligen, när skatteundandraganden har upptäckts, nekar rättigheter och korrigerar fastställd skatt för personer som har gjort sig skyldiga till skatteundandragande, men betalningen i efterhand av den korrigerade skatten inte kan drivas in, eftersom personerna i fråga har gjort slut på eller skaffat undan de undandragna beloppen.

- 29 Den hänskjutande domstolen är, särskilt med hänsyn till den dom som den stora avdelningen meddelade i målet R, EU:C:2010:742, benägen att slå fast att nekad rätt till avdrag ska begränsas till den skattemässiga förlusten och att denna skattemässiga förlust ska beräknas genom en jämförelse av den skatt som – om transaktionen har genomförts på föreskrivet sätt – ska betalas enligt lag och den skatt som faktiskt har betalats i leveranskedjan i dess helhet. I det nu aktuella fallet skulle A följaktligen kunna göra avdrag för ingående skatt på 9 899,16 euro, och han skulle bara nekas avdrag för den skatt som överstiger detta belopp och som motsvarar den skattemässiga förlusten.

[utelämnas]