

**Byla C-596/21**

**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą**

**Gavimo data:**

2021 m. rugsėjo 28 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Finanzgericht Nürnberg* (Vokietija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2021 m. rugsėjo 21 d.

**Pareiškėjas:**

A

**Atsakovė:**

*Finanzamt M*

<...>

**Nutartis**

Byloje

**A**

– pareiškėjas –

<...>

prieš

***Finanzamt M***

– atsakovę –

dėl pridėtinės vertės mokesčio už 2011 m.

*Finanzgericht Nürnberg* (Niurnbergo finansų teismas) 2-oji kolegija <...>

2021 m. rugsėjo 21 d. nutarė:

**I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:**

1. **Ar galima antram prekės pirkėjui neleisti atskaityti įsigyjant šią prekę sumokėto pirkimo PVM remiantis tuo, kad jis turėjo žinoti, jog pradinis pardavėjas, parduodamas prekę pirmą kartą, sukčiavo PVM srityje, nors pirmasis pirkėjas taip pat žinojo, kad pradinis pardavėjas, parduodamas prekę pirmą kartą, sukčiavo PVM srityje?**
2. **Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar pirkimo PVM suma, kurios antram prekės pirkėjui neleidžiama atskaityti, negali viršyti dėl sukčiavimo padarytos mokestinės žalos sumos?**
3. **Jeigu į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar mokestinė žala apskaičiuojama:**
  - a) **palyginant tiekimų grandinėje pagal įstatymą mokėtiną PVM su faktiškai apskaičiuotu PVM,**
  - b) **palyginant tiekimų grandinėje pagal įstatymą mokėtiną PVM su faktiškai sumokėtu PVM ar**
  - c) **kokiu nors kitu būdu?**

II. Sustabdyti bylos nagrinėjimą tol, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims prejudicinį sprendimą.

<...>

**Motyvai**

**I.**

- 1 Pareiškėjas, kuris yra prekybininkas, iš C, kuris apsimetė W, savo verslui 2011 m. įsigijo naudotą automobilį, kurį C ankstesniais metais buvo įsigijęs iš trečio asmens. W žinojo, kad C apsimetė juo, ir tam neprieštaravo. C išrašė W naudoto automobilio tiekimo sąskaitą faktūrą 52 100,84 EUR dydžio sumai ir 9 899,16 EUR PVM, W išrašė pareiškėjui sąskaitą faktūrą 64 705,88 EUR sumai ir 12 294,12 EUR PVM, kurią perdavė C, kuris perdavė ją pareiškėjui. Pareiškėjas perdavė C iš viso 77 000 EUR, kuriuos C pasiliko sau. Savo apskaitoje ir mokesčių deklaracijose C nurodė tik 52 100,84 EUR pirkimo kainą ir 9 899,16 EUR PVM ir sumokėjo tik su tuo susijusį atitinkamo dydžio PVM. W pirkimo neapskaitė nei savo apskaitoje, nei nurodė mokesčių deklaracijose, ir jokio PVM nesumokėjo.

- 2 Pareiškėjas, deklaruodamas naudoto automobilio įsigijimą, siekia atskaityti 12 294,12 EUR dydžio pirkimo PVM. Tačiau atsakovė mano, kad pareiškėjas neturi teisės atskaityti pirkimo PVM ir jam turi būti neleista to padaryti, nes jis turėjo žinoti, kad C sukčiauja PVM srityje.
- 3 Remdamasis bylos medžiaga ir išvadamis po teismo posėdžio, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas preziumuoja, kad pareiškėjas konkretaus atvejo aplinkybėmis dėl įtartino verslo partnerio elgesio privalėjo patikrinti jo tapatybę ir tuomet, viena vertus, būtų pastebėjęs, kad C sąmoningai nuslėpė savo tapatybę ir tai padaryti galėjo tik siekdamas nemokėti PVM už naudoto automobilio pardavimą, kita vertus, būtų supratęs, kad W visiškai nerūpėjo jo mokestinės prievolės ir kad jis neketino jų vykdyti nustatyta tvarka.

## II.

- 4 Kolegija, vadovaudamasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnio antra pastraipa, siejama su pirmos pastraipos a punktu, pateikia Teisingumo Teismui rezoliucinėje dalyje nurodytus klausimus.

### 5 1. Teisinis pagrindas

#### 6 a. Sąjungos teisė

- 7 Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą prekių tiekimu laikomas

8 „<...> prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.“

- 9 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

10 „Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 11 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

12 „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:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

- 13 Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, privalo tenkinti, be kita ko, šias sąlygas:

14 „<...> privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“.

15 **b. Nacionalinė teisė**

16 *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Sandorio už komisinį atlyginimą (*Handelsgesetzbuch (Komerčinis kodeksas) 383 straipsnis*) atveju komitentą ir komisionierių sieja tiekimo sandoris. Komisinio atlyginimo parduodant atveju pirkėju laikomas komisionierius, komisinio atlyginimo perkant atveju – komitentą.“

17 Byloje reikšmingų metų redakcijos *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punkto pirmame ir antrame sakiniuose nustatyta:

18 „*Verslininkas gali atskaityti šį pirkimo PVM:*

1) *pagal teisės aktus mokėtiną mokesį už kito verslininko jo verslui patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Įgyvendinti teisę į atskaitą verslininkas gali tuomet, kai turi pagal 14 ir 14a straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą.“*

19 **2. Vertinimas pagal nacionalinę teisę ir prejudicinio klausimo svarba sprendimui pagrindinėje byloje priimti**

20 Nagrinėjamu atveju iš bylos medžiagos ir po teismo posėdžio kyla klausimas, kokio dydžio pirkimo PVM sumos negalima leisti pareiškėjui atskaityti už naudoto automobilio įsigijimą remiantis tuo, kad jis turėjo žinoti, jog C sukčiavo PVM srityje.

21 Faktinės W sąskaitose faktūrose nurodyto pirkimo PVM atskaitos sąlygos pagal *UStG* 15 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 1 punktą įvykdytos. Kadangi W neprieštaravo C veiksmams, įvyko netipinis komisinio atlyginimo parduodant atvejis, kurio ypatumas yra tai, kad komitentą – C – kartu yra ir komisionieriaus atstovas. Todėl preziumuotina, kad pirmiausia C patiekė automobilį W, o po to W savo ruožtu patiekė automobilį pareiškėjui.

22 Bet iš esmės yra įvykdytos ir sąlygos neleisti atskaityti pirkimo PVM. Nacionalinėje aukščiausios instancijos jurisprudencijoje, kurioje šiuo atžvilgiu remiamasi suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija (pavyzdžiui, 2021 m. balandžio 14 d. Nutartis *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, ir joje nurodyta jurisprudencija), pripažinta, kad reikia atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, kai jos faktinės sąlygos iš tiesų yra įvykdytos, tačiau atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas teisę į atskaitą pagrindžiančias prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, kuris buvo tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvavusio tiekimų grandinėje kaip pirkėjas ar pardavėjas, įvykdyto sukčiavimo dalis (2016 m. vasario 18 d. *BFH [Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas)]* sprendimas).

23 Gali būti, kad tuo remiantis reikia atsisakyti suteikti pareiškėjui teisę atskaityti 12 294,12 EUR dydžio pirkimo PVM, nors C nuslėpė tik 2 394,96 EUR PVM, o C, W ir pareiškėjo tiekimų grandinėje faktiškai liko nesumokėta tik ši PVM suma.

### 24 3. Vertinimas pagal Sąjungos teisę

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla abejonių, ar tokia išvada atitinka PVM direktyvą, kaip ją aiškina Teisingumo Teismas.

26 Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad atsisakant suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą dalyvavimo sukčiavime PVM srityje atveju siekiama užkirsti kelią netinkamam apmokestinimui (dėl atsisakymo atleisti nuo PVM tiekimo Bendrijos viduje atveju žr. 2010 m. gruodžio 7 d. didžiosios kolegijos sprendimą (C-285/09, EU:C:2010:742–R, 52 punktas)) ir užtikrinti valstybės išdo pajamas (2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahageben ir David* (C-80/11, C-142/11, EU:C:2012:373, 48 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11 EU:C:2012:774, 42 punktas)). Atsisakymas grindžiamas tuo, kad asmeniui, dalyvaujančiam PVM sukčiavimo veiksmuose, tenka atsakomybė už tai, kad negaunamos mokesinės pajamos (2019 m. spalio 17 d. Sprendimas *Unitel* (C-653/18, EU:C:2019:876, 34 punktas)). Tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, rodo, kad atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą reikia tik tiek, kiek būtina siekiant kompensuoti negautas mokesines pajamas.

27 Vis dėlto Nutartyje *Finanzamt Wilmersdorf* (EU:C:2021:266) svarstoma, kad atsisakymo suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą tikslas galbūt yra platesnis nei žalos atlyginimas ar atsakomybė už nuslėptus mokesčius. Kaip nurodoma šio sprendimo 35 ir paskesniuose punktuose, atsisakymas suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą nepriklauso nuo to, ar sukčiavimo dalyvis tokiu būdu gavo mokesinės ar ekonominės naudos; juo siekiama sudaryti kliūtis su sukčiavimu susijusiems sandoriams, visų pirma atimant galimybę parduoti prekes ir paslaugas, kurios yra su sukčiavimu susijusio sandorio objektas, ir taip dalyvauti kovoje su sukčiavimu. Teisingumo Teismas tame atsisakyme neįžvelgia mokesčio neutralumo principo pažeidimo.

28 Vis dėlto, jeigu paaiškėtų, kad reikia atsisakyti suteikti teisę atskaityti tik tokio dydžio pirkimo PVM, kiek buvo padaryta mokesinės žalos, tai daugeliu atžvilgiu būtų neveiksminga, jeigu, apskaičiuojant mokesinę žalą, būtų tik lyginami apskaičiuoti mokesčiai, nes atsisakyti suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą paprastai galima tik atskleidus sukčiavimą PVM srityje, o mokesčių institucijos tuomet tipiniu atveju patikslina ir iš pradžių klaidingai apskaičiuotus mokesčius. Bet lyginant apskaičiuotiną ir surinktą PVM atsižvelgiama į dažną atvejį, kai mokesčių institucijos, atskleidusios sukčiavimą PVM srityje, atsisako suteikti teises į pirkimo PVM atskaitą ir patikslina sukčiautojams apskaičiuotus mokesčius, tačiau negali išieškoti apskaičiuoto papildomai mokėtino PVM, nes sukčiautojai nuslėptas sumas būna išleidę arba paslėpę.

- 29 Visų pirma atsižvelgdamas į didžiosios kolegijos sprendimą (EU:C:2010:742–R), prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas linkęs manyti, kad reikia atsisakyti suteikti teisę atskaityti tik tokio dydžio pirkimo PVM, kokio dydžio mokestinė žala buvo padaryta; ši mokestinė žala turi būti nustatoma palyginant tiekimų grandinėje pagal įstatymą mokėtiną PVM (kai sandoris vykdomas tinkamai) ir faktiškai sumokėtą PVM. Atitinkamai nagrinėjamu atveju pareiškėjas galėtų atskaityti 9899,16 EUR pirkimo PVM, o jam turėtų būti neleista atskaityti tik šią sumą viršijančios sumos, kuri atitinka mokestinę žalą.

<...>

DARBINIS VERTINIMAS