

Lieta C-596/21

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2021. gada 28. septembris

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht Nürnberg (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 21. septembris

Prasītājs:

A

Atbildētāja:

Finanzamt M

[..]

Lēmums

lietā

A

– prasītājs –

[..]

pret

Finanzamt M

– atbildētāja –

par 2011. gada apgrozījuma nodokli

Finanzgericht Nürnberg [Nirnbergas Finanšu tiesas] 2. Senāts [..]

2021. gada 21. septembrī nolēma:

I. uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- 1) **Vai preces otrajam pircējam var atteikt priekšnodokļa atskaitīšanu no iegādes, pamatojoties uz to, ka viņam bija jāzina, ka sākotnējais pārdevējs bija izvairījies no PVN samaksas pirmās pārdošanas laikā, lai gan arī pirmais pircējs zināja, ka sākotnējais pārdevējs bija izvairījies no PVN samaksas pirmās pārdošanas laikā?**
- 2) **Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai atteikums otrā pircēja gadījumā summas ziņā ir ierobežots ar nodokļu ieņēmumu zaudējumiem, kas radušies izvairīšanās no nodokļu samaksas dēļ?**
- 3) **Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša: vai nodokļu ieņēmumu zaudējumus aprēķina**
 - a. **salīdzinot pakalpojumu kādē likumīgi maksājamo nodokli ar faktiski noteikto nodokli,**
 - b. **salīdzinot pakalpojumu kādē likumīgi maksājamo nodokli ar faktiski samaksāto nodokli, vai**
 - c. **kādā citā veidā?**

II. Apturēt tiesvedību līdz brīdim, kad tiks saņemts Eiropas Savienības Tiesas prejudiciālais nolēmums.

[..]

Pamatojums

I.

- 1 Prasītājs, tirgotājs, no C, kas uzdevās par W, savam uzņēmumam 2011. gadā iegādājās lietotu automašīnu, ko C iepriekšējā gadā bija iegādājies no trešās personas. W zināja, ka C uzdevās par viņu, un bija tam piekritis. C izrakstīja W rēķinu par lietotas automašīnas piegādi 52 100,84 EUR apmērā, pieskaitot pievienotās vērtības nodokli 9899,16 EUR apmērā, W izrakstīja prasītājam rēķinu 64 705,88 EUR apmērā, pieskaitot 12 294,12 EUR pievienotās vērtības nodokli, ko viņš atstāja C, kurš to izsniedza prasītājam. Prasītājs C kopumā atdeva 77 000 EUR, kurus pēdējais minētais paturēja sev. C savā grāmatvedībā un nodokļu deklarācijās ņēma vērā tikai pārdošanas cenu 52 100,84 EUR apmērā, pieskaitot PVN 9899,16 EUR apmērā, un samaksāja arī tikai nodokli no tā izrietošajā apmērā. W darījumu nav reģistrējis ne savā grāmatvedībā, ne savās nodokļu deklarācijās un šajā ziņā nav arī maksājis nodokli.

- 2 Prasītājs par lietota transportlīdzekļa iegādi pieprasa priekšnodokli 12 294,12 EUR apmērā. Savukārt atbildētāja uzskata, ka C nevar atskaitīt nekādu priekšnodokli, jo viņam būtu jāatsaka priekšnodokļa atskaitīšana, pamatojoties uz to, ka viņam bija jāzina par C izvairīšanos no nodokļu samaksas.
- 3 Pamatojoties uz lietas materiāliem un tiesas sēdē izdarītajiem secinājumiem, iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā konkrētā gadījuma apstākļus, prasītājam vairāku nepilnību dēļ bija jāpārlicinās par sava darījuma partnera identitāti, un tad, pirmkārt, viņš būtu konstatējis, ka C mērķtiecīgi slēpj savu identitāti, kam nevarēja būt cits mērķis kā vien izvairīties no PVN samaksas par lietota transportlīdzekļa pārdošanu un, otrkārt, ka W ir vienaldzīgs pret savām nodokļu saistībām un nevēlas tās izpildīt noteiktajā veidā.

II.

- 4 Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. panta otro daļu, skatot to kopsakarā ar pirmās daļas a) punktu, senāts iesniedz Tiesai rezolutīvajā daļā minēto[s] jautājumu[s].
- 5 **1. Tiesiskais regulējums**
- 6 **a. Savienības tiesības**
- 7 Saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu par preču piegādi uzskata:
- 8 *“[...] preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa.”*
- 9 PVN direktīvas 167. pantā ir noteikts:
- 10 *“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”*
- 11 PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir paredzēts:
- 12 *“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.”*
- 13 Saskaņā ar PVN direktīvas 178. panta a) punktu, lai izmantotu atskaitīšanas tiesības par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, nodokļa maksātājam tostarp ir jāizpilda šādi nosacījumi:
- 14 *“[...] jā saglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar XI sadaļas 3. nodaļas 3. līdz 6. iedaļu.”*

15 **b. Valsts tiesības**

16 *Umsatzsteuergesetz* [Likuma par apgrozījuma nodokli] (turpmāk tekstā – “*UStG*”) 3. panta 3. punktā ir noteikts:

“Komisijas darījumos (Komerclikuma 383. pants) starp komitentu un komisionāru pastāv piegāde. Pārdošanas komisijas gadījumā par pircēju ir uzskatāms komisionārs, bet pirkuma komisijas gadījumā – komitents.”

17 *UStG* 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta pirmais un otrais teikums redakcijā, kas bija spēkā gados, par kuriem ir strīds, bija šādi:

18 *“Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:*

1. uz likuma pamata maksājamo nodokli par piegādēm un citiem pakalpojumiem, kurus cits uzņēmējs veicis viņa uzņēmuma labā. Priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums ir tāds, ka uzņēmēja rīcībā ir jābūt saskaņā ar 14. un 14.a pantu izrakstītam rēķinam.”

19 **2. Vērtējums atbilstoši valsts tiesībām un prejudiciāl[o] jautājum[u] atbilstība**

20 Šajā gadījumā, pamatojoties uz lietas materiāliem un tiesas sēdē izdarītajiem secinājumiem, rodas jautājums, par kādu summu prasītājam ir jāatsaka priekšnodokļa atskaitīšana par lietotas automašīnas iegādi, jo viņam bija jāzina par C veikto izvairīšanos no nodokļu samaksas.

21 Saskaņā ar *UStG* 15. panta 1. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktu noteiktās faktiskās prasības priekšnodokļa atskaitīšanai par W rēķinā norādīto apgrozījuma nodokli ir izpildītas. Pamatojoties uz to, ka W bija piekritis C veiktajām darbībām, iestājās netipisks pārdošanas komisijas gadījums ar īpatnību, ka komitents, C, vienlaikus bija komisionāra pārstāvis. Līdz ar to ir jāuzskata, ka vispirms C piegādāja transportlīdzekli W, tad W piegādāja transportlīdzekli prasītājam.

22 Taču arī atteikuma nosacījumi principā ir izpildīti. Saskaņā ar valsts augstāko tiesu judikatūru, kas šajā ziņā atbilst Tiesas pastāvīgajai judikatūrai (piemēram, Tiesas rīkojums, 2021. gada 14. aprīlis, C-108/20, EU:C:2021:266, *Finanzamt Wilmersdorf*, un tajā minētā judikatūra), ir jāatsaka priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana, ja tā nosacījumi faktiski gan ir izpildīti, tomēr, ņemot vērā objektīvus apstākļus, ir skaidrs, ka nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka ar savu iegādi tas piedalās darījumā, kurš saistīts ar PVN krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits saimnieciskās darbības subjekts, kurš iepriekš vai vēlāk iesaistījies piegādes ķēdē (*BFH* [Federālās finanšu tiesas] spriedums, 2016. gada 18. februāris).

23 Saskaņā ar to prasītājam, iespējams, būtu jāatsaka priekšnodokļa atskaitīšana 12 294,12 EUR apmērā, lai gan C izvairījās no PVN samaksas tikai 2394,96 EUR apmērā un pakalpojumu ķēdē no C caur W līdz prasītājam faktiski samaksātais

nodoklis kopumā tikai par šo summu ir mazāks nekā nodoklis, kas būtu jāmaksā, pareizi veicot darījumu.

24 3. Vērtējums atbilstoši Savienības tiesībām

- 25 Iesniedzējtiesai ir šaubas, vai šis secinājums atbilst PVN direktīvai, kā to ir interpretējusi Tiesa.
- 26 Saskaņā ar Tiesas judikatūru tiesību liegšana, ja notiek piedalīšanās krāpšanā nodokļu jomā, ir paredzēta, lai izvairītos no nepareizas aplikšanas ar nodokļiem (skat. Tiesas virspalātas spriedumu, 2010. gada 7. decembris, C-285/09, EU:C:2010:742, R, 52. punkts, par atteikumu piemērot nodokļu atbrīvojumu piegādei Kopienas iekšienē) un aizsargātu valsts kases tiesības (spriedumi, 2012. gada 21. jūnijs, C-80/11, C-142/11, EU:C:2012:373, *Mahageben* un *David*, 48. punkts; 2012. gada 6. decembris, C-285/11, EU:C:2012:774, *Bonik*, 42. punkts). Tā ir balstīta uz to, ka persona, kas ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, ir atbildīga par to, ka krāpšanas nodokļu jomā dēļ ir zaudēti ieņēmumi no nodokļiem (spriedums, 2019. gada 17. oktobris, C-653/18, EU:C:2019:876, *Unitel*, 34. punkts). Iesniedzējtiesa uzskata, ka tas liecina par labu tam, ka tiesības ir jāliedz tikai tiktāl, ciktāl tas ir nepieciešams, lai kompensētu zaudētos nodokļu ieņēmumus.
- 27 Tomēr rīkojumā lietā *Finanzamt Wilmersdorf*, EU:C:2021:266, ir ietverti apsvērumi, saskaņā ar kuriem atteikuma mērķis, iespējams, ir plašāks nekā zaudējumu atlīdzība vai atbildība par nesamaksātajiem nodokļiem. Saskaņā ar šī sprieduma 35. un nākamajos punktos minētajiem apsvērumiem atteikums nav atkarīgs no tā, vai persona, kas ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, tādējādi ir ieguvusi nodokļu vai ekonomisku priekšrocību, bet gan ir vērst uz to, lai novērstu krāpnieciskus darījumus, liedzot noietu precēm un pakalpojumiem, uz kuriem attiecas ar krāpšanu saistīts darījums, un tādējādi palīdzot cīņā pret krāpšanu. Tiesa tajā nesaskata nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu.
- 28 Tomēr, ja atteikums summas ziņā būtu jāierobežo ar nodarītajiem zaudējumiem nodokļu jomā, tas daudzkārt varētu būt neefektīvs, ja, lai noteiktu nodokļu ieņēmumu zaudējumus, tiktu ņemti vērā tikai nodokļu paziņojumi, jo atteikums parasti ir iespējams tikai pēc krāpšanas nodokļu jomā atklāšanas un nodokļu iestādes tad parasti arī koriģē sākotnējos kļūdainos nodokļu paziņojumus. Turpretim, veicot iekasējamā nodokļa salīdzinājumu ar iekasēto nodokli, tiek ņemts vērā bieži sastopamais gadījums, kurā, lai gan nodokļu iestādes pēc izvairīšanās no nodokļu maksāšanas atklāšanas liedz tiesības un krāpniekiem koriģē nodokļu paziņojumus, tomēr tām nav iespējas piedzīt parādus, kas maksājami, pamatojoties uz koriģētajiem nodokļu paziņojumiem, jo krāpnieki nesamaksātās summas ir iztērējuši vai nobēdzinājuši.
- 29 Iesniedzējtiesa, it īpaši ņemot vērā virspalātas spriedumu lietā R, EU:C:2010:742, sliecas atteikumu ierobežot tikai ar nodarītajiem nodokļu ieņēmumu zaudējumiem un šos nodokļu ieņēmumu zaudējumus noteikt, salīdzinot pakalpojumu ķēdē

kopumā, pareizas darījuma izpildes gadījumā, likumīgi maksājamo nodokli ar faktiski samaksāto nodokli. Attiecīgi šajā gadījumā prasītājs kā priekšnodokli varētu atskaitīt 9899,16 EUR, tikai par summu, kas šo pārsniedz un kas atbilst nodokļu ieņēmumu zaudējumiem, viņam būtu jāatsaka atskaitīšana.

[..]

DARBBA VERSIJA