

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas
2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV

2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”), 167., 168. un 178. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp A un *Finanzamt M* (M Finanšu p?rvalde, V?cija; turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) par atteikumu pieš?irt ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), kas samaks?ts priekšnodokl? par 2011. finanšu gad? veikto automaš?nas ieg?di.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 14. panta 2. punkta c) apakšpunktu, kas iek?auts t?s IV sada?as “Dar?jumi, par kuriem uzliek nodokli” 1. noda?as “Pre?u pieg?de”, pre?u nodošanu, pildot l?gumu, saska?? ar ko par pre?u pirkšanu vai p?rdošanu maks?jama komisijas maksa, uzskata par pre?u pieg?di.

4 Š?s direkt?vas 167. pant?, kas ir iek?auts t?s X sada?as “Atskait?šana” 1. noda?? “Atskait?šanas ties?bu rašan?s un darb?bas joma”, ir noteikts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

5 Min?t?s direkt?vas 168. pant?, kas iek?auts šaj? paš? 1. noda??, ir paredz?ts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu viš? ir atbild?gs:

a) PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

6 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 178. pantu, kas iek?auts min?t?s X sada?as 4. noda?? “Noteikumi par atskait?šanas ties?bu ?stenošanu”:

“Lai izmantotu atskait?šanas ties?bas, nodok?a maks?t?jam j?izpilda š?di nosac?jumi:

a) 168. panta a) punkt? paredz?tajai atskait?šanai attiec?b? uz pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu – j?saglab? r??ins, kas sagatavots saska?? ar XI sada?as 3. noda?as 3. l?dz 6. ieda?u;

[..].”

7 Direkt?vas 2006/112 XI sada?as “Nodok?a maks?t?ju un dažu t?du personu pien?kumi, kas nav nodok?a maks?t?jas” 1. noda?? “Maks?šanas pien?kums” iek?autaj? 203. pant? ir noteikts:

“PVN maks? ikviena persona, kura PVN nor?da r??in?.”

8 Min?t?s direkt?vas XI sada?as 7. noda?? “Daž?di noteikumi” iek?autais 273. pants ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vienu rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.

V?cijas ties?bas

9 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgroz?juma nodokli; turpm?k tekst? – “*UStG*”) 3. panta 3. punkts ir noteikts:

“Komisijas dar?jumos [*Handelsgesetzbuch* (Komerclikums) 383. pants] starp komitentu un komisio?ru past?v pieg?de. P?rdošanas komisijas gad?jum? par pirc?ju ir uzskat?ms komisio?rs, bet pirkuma komisijas gad?jum? – komitents.”

10 *UStG* 15. panta 1. punkts, redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu rašan?s laik?, ir paredz?ts:

“Uz??m?js var atskait?t š?das priekšnodok?a summas:

1) uz likuma pamata maks?jamo nodokli par pieg?d?m un citiem pakalpojumiem, kurus cits uz??m?js veicis vi?a uz??muma lab?. Priekšnodok?a atskait?šanas priekšnoteikums ir t?ds, ka uz??m?ja r?c?b? ir j?b?t saska?? ar 14. un 14.a pantu izrakst?tam r??inam. [..]”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 2011. gad? A, tirgot?js un pras?t?js pamatliet?, no C, kas uzdev?s par W, sava uz??muma vajadz?b?m 2011. gad? ieg?d?j?s lietotu automaš?nu (turpm?k tekst? – “str?d?g? automaš?na”). W zin?ja, ka C uzdev?s par vi?u, un bija tam piekritis. C nos?t?ja W r??inu par summu 52 100,84 EUR, pieskaitot PVN 9899,16 EUR apm?r? par str?d?g?s automaš?nas pieg?di, savuk?rt v?l?k W nos?t?ja pras?t?jam pamatliet? r??inu par summu 64 705,88 EUR, pieskaitot PVN 12 294,12 EUR apm?r?. W šo r??inu izsniedza C, kas savuk?rt to p?rs?t?ja pras?t?jam pamatliet?.

12 A samaks?ja C kop?jo summu 77 000 EUR, no t?s 64 705,88 EUR – par preces v?rt?bu un 12 294,12 EUR – k? ar to saist?to PVN. Visas š?s summas C patur?ja pats. Sav? gr?matved?b? un nodok?u deklar?cij?s C nor?d?ja p?rdošanas cenu 52 100,84 EUR, kurai pieskait?ts PVN 9899,16 EUR apm?r?, k?da t? nor?d?ta r??in?, ko tas izrakst?ja W. L?dz ar to C p?rskait?ja tikai attiec?b? uz šo p?d?jo min?to summu iekas?to nodokli, proti, 9899,16 EUR. Savuk?rt W nav re?istr?jis dar?jumu ne sav? gr?matved?b?, ne nodok?u deklar?cij?s un t?tad nav samaks?jis nodokli par to.

13 Saist?b? ar str?d?g?s automaš?nas ieg?di A l?dza atskait?t summu 12 294,12 EUR, ko vi?š bija samaks?jis k? PVN priekšnodokli. Savuk?rt nodok?u administr?cija uzskata, ka A nevar izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ne par vienu summu, kas samaks?ta k? PVN priekšnodoklis, jo vi?š nevar?ja nezin?t par C izdar?to kr?pšanu nodok?u jom?.

14 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka, ?emot v?r? vair?ku notikumu iest?šanas, kurus t? kvalific? k? “?rk?rt?jus”, A bija j?p?rbauda sava l?gumpartnera identit?te. Š? p?rbaude vi?am b?tu ??vusi konstat?t, pirmk?rt, ka C bija apzin?ti sl?pis savu identit?ti, un tam nevar?ja b?t cits m?r?is k? vien izdar?t kr?pšanu attiec?b? uz PVN, kas ir j?maks? saist?b? ar str?d?g?s automaš?nas p?rdošanu, un, otrk?rt, ka W nebija nodoma izpild?t savas nodok?u saist?bas.

15 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka UStG 15. panta 1. punkta pirm? teikuma 1. apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi attiec?b? uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu ir izpild?ti attiec?b? uz summu 12 294,12 EUR, kas k? PVN ir min?ta r??in?, kuru W ir adres?jis A. W piekrišana C darb?b?m noz?m?jot, ka šiem diviem subjektiem netipisk?s p?rdošanas komisijas maksa ir saistoša t?d? zi??, ka komitents, proti, C, ir ar? W, kas ir komisio?rs, p?rst?vis. L?dz ar to ir j?uzskata, ka vispirms C pieg?d?ja automaš?nu W un tad W pieg?d?ja šo automaš?nu A.

16 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) judikat?ru A var?ja tikt atteikts atskait?t summu 12 294,12 EUR, lai gan, pirmk?rt, C izkr?pt? PVN summa bija tikai 2394,96 EUR un, otrk?rt, starp?ba starp faktiski samaks?to nodokli un maks?jamo nodokli, ja dar?jumi b?tu veikti likum?gi, ir tieši p?d?j? min?t? summa.

17 Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka PVN priekšnodok?a atskait?šana ir j?atsaka tikai, cikt?l t? izr?d?s nepieciešama, lai kompens?tu nodok?u ie??mumu zaud?jumus, ko izrais?jusi kr?pnieciska r?c?ba. T?d?j?di iesniedz?jtiesa ar? nor?da, ka saska?? ar 2021. gada 14. apr??a r?kojumu *Finanzamt Wilmersdorf* (C?108/20, EU:C:2021:266, 35. punkts) ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu atteikums nav atkar?gs no t?, vai persona, kas ir iesaist?ta kr?pšan? nodok?u jom?, no t? ir guvusi nodok?u vai ekonomisku priekšroc?bu, bet gan ir v?rsta uz to, lai kav?tu kr?pnieciskus dar?jumus, at?emot noietu prec?m un pakalpojumiem, kas ir kr?pšan? iesaist?ta dar?juma priekšmets.

18 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesa sliecas par labu ties?bu uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu atteikuma ierobežošanai, attiecinot to tikai uz nodok?u zaud?jumiem, kas radušies valstij. Šie zaud?jumi b?tu j?apr??ina, sal?dzinot nodok?a summu, kas saska?? ar likumu j?maks? par visiem pakalpojumiem, ar faktiski samaks?t? nodok?a summu. Saska?? ar šo pieeju A b?tu ties?bas atskait?t vi?a samaks?t? priekšnodok?a summu 9899,16 EUR. Vi?am b?tu j?atsaka atskait?šana tikai par atlikušo summu, proti, 2394,96 EUR, kas atbilst valstij rad?tajiem zaud?jumiem nodok?u jom?.

19 Š?dos apst?k?os *Finanzgericht Nürnberg* (Nirnbergas Finanšu tiesa, V?cija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai preces otrajam pirc?jam var atteikt PVN priekšnodok?a atskait?šanu saist?b? ar ieg?di, pamatojoties uz to, ka vi?š nevar?ja nezin?t, ka s?kotn?jais p?rdev?js bija izkr?pis PVN pirm?s p?rdošanas laik?, lai gan ar? pirmais pirc?js zin?ja, ka s?kotn?jais p?rdev?js bija izkr?pis PVN pirm?s p?rdošanas laik??

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša – vai atteikums otr? pirc?ja gad?jum? summas zi?? ir ierobežots ar nodok?u ie??mumu zaud?jumiem, kas valstij radušies min?t?s kr?pšanas d???

3) Ja atbilde uz otro jaut?jumu ir apstiprinoša – vai nodok?u ie??mumu zaud?jumus, kas radušies valstij, apr??ina:

a) sal?dzinot pakalpojumu ??d? likum?gi maks?jamo nodokli ar faktiski noteikto nodokli,

- b) salīdzinot pakalpojumu??d? likum?gi maks?jamo nodokli ar faktiski samaks?to nodokli vai
- c) k?d? cit? veid??”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

levada apsv?rumi

20 Lai gan, formul?jot šos tr?s jaut?jumus, iesniedz?jtiesa nav min?jusi nevienu konkr?tu Direkt?vas 2006/112 normu, nedz ar? k?du visp?r?ju ties?bu principu, tom?r no t?s l?guma izriet, ka š?s tiesas jaut?jumi attiecas uz š?s direkt?vas 167. un 168. panta, lasot tos kopsakar? ar kr?pšanas aizlieguma principu, kas ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips, interpret?ciju (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 29. apr?lis, *Granarolo*, C?617/19, EU:C:2021:338, 63. punkts).

21 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, ka nodok?a maks?t?ju ties?bas no maks?jam? PVN atskait?t PVN, kas ir j?maks? vai kas jau iepriekš k? priekšnodoklis ir samaks?ts par to ieg?d?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti ar nodokli apliekamai darb?bai, ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips. Direkt?vas 2006/112 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu t?gad ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas, ja nodok?a maks?t?ji, kas v?las š?s ties?bas izmantot, iev?ro gan šo ties?bu ?stenošanai paredz?t?s materi?ls, gan form?ls pras?bas vai nosac?jumus (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 31. punkts).

22 Atskait?šanas sist?mas m?r?is it ?paši ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?riem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? paš?m ir piem?rojams PVN (spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 39. punkts).

23 Turkl?t jaut?jums par to, vai PVN, kas maks?jams par agr?kajiem vai v?l?kajiem p?rdošanas dar?jumiem saist?b? ar konkr?taj?m prec?m, tika vai netika p?rskait?ts valsts kasei, neietekm? nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN. Proti, PVN ir maks?jams par katru ražošanas vai izplat?šanas darb?bu, atskaitot nodokli, kas tieši ietekm? daž?dos cenu veidojošos elementus (spriedums, 2012. gada 21. j?nijs, *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 40. punkts).

24 Tom?r c??a pret kr?pšanu nodok?u jom?, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu izmantošanu ir Direkt?v? 2006/112 atz?ts un veicin?ts m?r?is, no k? izriet, ka indiv?di nevar kr?pnieciski vai ?aunpr?t?gi atsaukties uz Savien?bas ties?bu norm?m. L?dz ar to valsts iest?d?m un ties?m ir j?atsaka ties?bu uz nodok?a atskait?šanu izmantošana, ja, ?emot v?r? objekt?vus elementus, ir pier?d?ts, ka atsaukšan?s uz š?m ties?b?m ir kr?pnieciska vai ?aunpr?t?ga (r?kojums, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 21. punkts, un spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

25 Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir j?atsaka ne tikai tad, ja kr?pšanu ir izdar?jis pats nodok?a maks?t?js, bet ar? tad, ja ir pier?d?ts, ka nodok?a maks?t?js, kuram preces vai pakalpojumi, kas ir pamats ties?bu uz nodok?a atskait?šanu pamatošanai, ir pieg?d?ti vai sniegti, zin?ja vai tam bija j?zina, ka, ieg?d?joties š?s preces vai pakalpojumus, tas piedal?s ar kr?pšanu

PVN jom? saist?t? dar?jumu? vai vismaz to sekm?. Proti, š?ds nodok?a maks?t?js Direkt?vas 2006/112 vajadz?b?m ir j?uzskata par š?s kr?pšanas dal?bnieku vai sekm?t?ju neatkar?gi no t?, vai vi?š g?st labumu no pre?u t?l?kp?rdošanas vai pakalpojumu izmantošanas vi?a v?l?kos ar nodokli apliekamos dar?jumos (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 22. un 23. punkts, k? ar? spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 46. un 47. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

26 Savuk?rt ar Direkt?v? 2006/112 paredz?to ties?bu uz atskait?šanu sist?mu nav sader?gi tas, ka min?t?s ties?bas tiek atteiktas nodok?a maks?t?jam, kurš nav zin?jis vai nevar?ja zin?t, ka konkr?tais dar?jums ir iesaist?ts pieg?d?t?ja izdar?t? kr?pšan? vai ka cits dar?jums, kas ietilpst pieg?žu ??d? pirms vai p?c min?t? nodok?a maks?t?ja veikt? dar?juma, ir saist?ts ar kr?pšanu PVN jom?. Atbild?bas bez vainas sist?mas izveidošana p?rsniegtu to, kas ir nepieciešams valsts kases ties?bu aizsardz?bai (r?kojums, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 25. punkts, un spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 49. punkts).

27 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 273. pantu dal?bvalst?m ir iesp?ja pie?emt pas?kumus, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu. It ?paši, t? k? šaj? zi?? nav Savien?bas ties?bu normu, dal?bvalstu kompetenc? ir izv?l?ties sankcijas, kas t?m š?iet atbilstošas, par Savien?bas ties?bu aktos ietvertu nosac?jumu PVN atskait?šanas ties?bu izmantošanai neiev?rošanu (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, *Grupa Warzywna*, C?935/19, EU:C:2021:287, 25. punkts).

28 Iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir j?izv?rt?, ?emot v?r? šos apsv?rumus.

Par pirmo jaut?jumu

29 Ar pirmo prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 2006/112 167. un 168. pants, lasot tos kopsakar? ar kr?pšanas aizlieguma principu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka preces otrajam pirc?jam var tikt atteikta priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šana, ja tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka š? ieg?de ir saist?ta ar kr?pšanu PVN jom?, ko s?kotn?jais p?rdev?js ir izdar?jis pirm?s p?rdošanas laik?, pat ja pirmais pirc?js ar? zin?ja par šo kr?pšanu.

30 K? izriet no š? sprieduma 26. punkta, tas vien, ka nodok?a maks?t?js ir ieg?d?jies preces vai pakalpojumus, lai gan tas zin?ja vai tam bija j?zina, ka ar šo ieg?di tas piedal?s ar kr?pšanu PVN jom? saist?t? dar?jum?, kas iepriekš izdar?ts pieg?žu vai pakalpojumu ??d?, Direkt?vas 2006/112 vajadz?b?m tiek uzskat?ts par dal?bu šaj? kr?pšan?. Vien?g? pozit?v? darb?ba, kurai ir izš?iroša noz?me, lai š?d? situ?cij? pamatotu ties?bu uz atskait?šanu atteikumu, ir šo pre?u vai šo pakalpojumu ieg?de. Š? ieg?de atvieglo kr?pšanu, ?aujot p?rdot attiec?g?s preces, kas ir pietiekama, lai atteiktu ties?bas uz samaks?t? PVN atskait?šanu (šaj? noz?m? skat. r?kojumu, 2021. gada 14. apr?lis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C?108/20, EU:C:2021:266, 26. un 34. punkts).

31 No t? izriet, ka, ja ir pien?c?gi pierd?ts, ka otrais pirc?js zin?ja vai tam bija j?zina, ka s?kotn?jais p?rdev?js ir izdar?jis kr?pšanu PVN jom?, un tas iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda pamatliet?, apst?klis, ka preces pirmais pirc?js ar? zin?ja un bija sekm?jis s?kotn?j? p?rdev?ja izdar?tu kr?pšanu, nav š??rslis tam, lai šim otrajam pirc?jam var?tu atteikt atskait?t PVN, kas ir samaks?ts saist?b? ar dar?jumu, kas ir iesaist?ts šaj? kr?pšan? vai ar? noticis p?c š? dar?juma.

32 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 167. un 168. pants, lasot tos kopsakarā ar krāpšanas aizlieguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka preces otrajam pircējam var tikt atteikta priekšnodokļa samaksa? PVN atskaitēšana, tādēļ ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka sūtītājam pārdotājs pirmās pārdošanas laikā ir izdarījis krāpšanu PVN jomā, pat ja pirmais pircējs arī zināja par šo krāpšanu.

Par otro jautājumu

33 Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzātāja bēdīgi vaicā, vai Direktīvas 2006/112 167. un 168. pants, lasot tos kopsakarā ar krāpšanas aizlieguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tās preces otrajam pircējam, kura stadijā pirms šīs iegādes ir bijusi krāpnieciska darbība, kurš attiecās tikai uz daļu no PVN, ko valsts ir tiesīga iekasēt, priekšmets, tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts saistībā ar šo darbību, var tikt atteiktas pilnībā vai arī tikai par to summu, kas ir tās izdarītās krāpšanas priekšmets, kura izraisīja nodokļu ieņēmumu zaudējumus, ja tas zināja vai tam bija jāzina, ka šī iegāde ir saistīta ar krāpšanu.

34 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka cēla pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu āunprātīgu rācību ir Direktīvas 2006/112 273. pants un veicināts mērķis, no kura izriet, ka nodokļu maksātāji nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Līdz ar to valsts iestādēm un tiesīm ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitēšanu izmantošana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka atsaukšanās uz šīm tiesībām ir krāpnieciska vai āunprātīga (rākojums, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 21. punkts, un spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz krāpšanu saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir jāatsaka ne tikai tad, ja krāpšanu ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, bet arī tad, ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs, kuram preces vai pakalpojumi, kas ir pamats tiesību uz nodokļa atskaitēšanu pamatošanai, ir piegādāti vai sniegti, zināja vai tam bija jāzina, ka iegādājoties šīs preces vai šos pakalpojumus, tas piedalās ar krāpšanu PVN jomā saistītā darbībā. Proti, šāds nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112 vajadzībām ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tirdzniecības pārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa vārdā ar nodokli apliekamos darbības, jo šis nodokļa maksātājs šādā situācijā palīdz minētās krāpšanas izdarītājiem un kļūst par to līdzdalībnieku (rākojums, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 22. un 23. punkts, kā arī spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. un 47. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

36 Otrkārt, ir jāuzsver, ka prasītāja pamatlīdz samaksāt PVN priekšnodokļa atskaitēšanas tiesību atteikums ir jānosīr no sankcijām, ko dalībvalsts var paredzēt saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu. Protams, krāpšana ir jāsoda saistībā ar dalībvalstu noteikto sankciju piemērošanu, lai atturētu no prettiesiskās rācības nodokļu jomā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 1. jūlijs, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C-521/19, EU:C:2021:527, 26. un 38. punkts).

37 Tomēr atbilstoši saskaņotajai PVN sistēmai valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka atskaitēšanas tiesību piešķiršana, ja, ņemot vērā objektīvus elementus, ir pierādīts, ka šīs tiesības ir izmantotas krāpnieciski vai ja nodokļa maksātājs, kuram preces vai pakalpojumi, kas ir atskaitēšanas tiesību pamatā, ir piegādāti vai sniegti, zināja vai tam bija jāzina, vai višs ir veicis pārbaužu, ko var saprātīgi prasīt no jebkura saimnieciskās darbības subjekta, ka darījums, kurā tas piedalījies, bija iesaistīts krāpšanā (šajā nozīmā skat. it īpaši spriedumu, 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 53., 54. un 59. punkts).

38 Tā kā nezināšana par krāpšanu, kas ir bijusi ar nodokli apliekamajam darījumam, kas devis tiesības uz atskaitēšanu – lai gan bija veiktas pārbaužu, kuras saprātīgi var tikt pieprasītas no visiem saimnieciskās darbības subjektiem –, tādējādi ir netiešs nodokļa atskaitēšanas tiesību materiāltiesisks nosacījums, nodokļa maksātājam, kurš neizpilda šo nosacījumu, ir jāatsaka tā tiesību uz nodokļa atskaitēšanu īstenošana pilnā apmērā (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 24., 31. un 33. punkts).

39 Šo secinājumu apstiprina mērķi, kas izvirzīti valsts iestāžu un tiesu pienākumam atteikt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums ir iesaistīts krāpšanā. Proti, kā izriet no Tiesas judikatūras, šīs prasības mērķis tostarp ir likt nodokļa maksātājiem ievērot rūpību, kas var tikt saprātīgi prasīta jebkuram saimnieciskajam darījumam, lai pārliecinātos, ka viņu veiktie darījumi neizraisa viņu līdzdalību krāpšanā nodokļu jomā (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2021. gada 14. aprīlis, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

40 Tomēr šādu mērķi nevarētu efektīvi sasniegt, ja tiesību uz nodokļa atskaitēšanu atteikums tiktu ierobežots proporcionāli tikai tai summai, kas samaksāta kā maksājums PVN, kas atbilst summai, kas ir krāpšanas priekšmets, jo, šādi rīkojoties, nodokļu maksātāji tiktu viengādīgi mudināti veikt atbilstošus pasākumus, lai ierobežotu iespējamās krāpšanas sekas, bet ne obligāti tos, kas ļauj pārliecināties, ka viņu veiktie darījumi neizraisa to daļu krāpšanā nodokļu jomā vai tās sekmēšanu.

41 Turklāt Tiesai jau ir bijusi iespēja nospriest, ka ar to, ka nodokļa maksātājs ir iegādājies preces vai pakalpojumus, lai gan tas zināja vai tam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai pakalpojumus, tas piedalās ar iepriekš veiktu krāpšanu saistītā darījumā, pietiek, lai uzskatītu, ka šis nodokļa maksātājs ir piedalījies šajā krāpšanā un liedz tam izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu, un nav pat nepieciešams pierādīt, ka pastāv nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks (spriedums, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 56. punkts).

42 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 167. un 168. pants, lasot tos kopsakarā ar krāpšanas aizlieguma principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādās preces otrajam pircējam, kura stadijā pirms šīs iegādes ir bijusi krāpnieciska darījuma, kurā attiecās tikai uz daļu no PVN, ko valsts ir tiesīga iekasēt, priekšmets, tiesības atskaitēt priekšnodokli samaksāto PVN ir jāatsaka pilnībā, ja tas zināja vai tam bija jāzina, ka šā iegāde ir saistīta ar krāpšanu.

Par trešo jautājumu

43 ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tādā lēmumā par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs), 167. un 168. pants, lasot tos kopsakarā ar krāpšanas aizlieguma principu,

ir jāinterpretē tādējādi, ka

preces otrajam pircējam var tikt atteikta priekšnodokļa samaksātā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitošana, tādēļ ka tas zināja vai tam bija jāzina, ka sākotnējais pārdevējs pirmās pārdošanas laikā ir izdarījis krāpšanu PVN jomā, pat ja pirmais pircējs arī zināja par šo krāpšanu.

2) Direktīva 2006/112/EK, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2010/45/ES, 167. un 168. pants, lasot tos kopsakarā ar krāpšanas aizlieguma principu,

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tādas preces otrajam pircējam, kura stadijā pirms šīs iegādes ir bijusi krāpnieciska darījuma, kurā attiecās tikai uz daļu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko valsts ir tiesīga iekasēt, priekšmets, tiesības atskaitēt priekšnodokļa samaksāto PVN ir jāatsaka pilnībā, ja tas zināja vai tam bija jāzina, ka šīs iegādes ir saistīta ar krāpšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.