

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

den 24 november 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167 och 168 – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Principen om förbud mot bedrägeri – Leveranskedja – Neka avdragsrätt vid bedrägeri – Beskattningsbar person – Andra förvärvaren av en vara – Bedrägeri avseende en del av den mervärdesskatt som skulle betalas vid det första förvärvet – Omfattningen av den nekade avdragsrätten”

I mål C-596/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Nürnberg (Skattedomstolen i Nürnberg, Tyskland) genom beslut av den 21 september 2021, som inkom till domstolen den 28 september 2021, i målet

A

mot

Finanzamt M

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna D. Gratsias (referent), M. Ilešić, I. Jarukaitis, och Z. Csehi,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek, och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 168 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan A och Finanzamt M (skattekontoret M, Tyskland) (nedan kallat skattemyndigheten) angående ett beslut att neka A avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärv av ett fordon under beskattningsåret 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 14.2 c i direktiv 2006/112, som återfinns i kapitel 1, med rubriken "Leverans av varor", i avdelning IV i direktivet, med rubriken "Beskattningsbara transaktioner", ska en överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning anses utgöra en leverans av varor.

4 Artikel 167 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 1, som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", i avdelning X i nämnda direktiv, som har rubriken "Avdrag". I nämnda artikel föreskrivs följande:

"Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

5 I artikel 168 i direktivet, som återfinns i samma kapitel 1, föreskrivs följande:

"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.

..."

6 Artikel 178 i samma direktiv återfinns i kapitel 4, med rubriken "Regler om utövande av avdragsrätten", i nämnda avdelning X. Artikeln har följande lydelse:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

..."

7 Artikel 203 i direktiv 2006/112, som återfinns i kapitel 1, med rubriken "Skyldigheter avseende betalning", i avdelning XI i direktivet, med rubriken "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer", har följande lydelse:

"Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura".

8 Artikel 273 i direktivet, som återfinns i kapitel 7, med rubriken "Övriga bestämmelser", i avdelning XI i direktivet, har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3."

Tysk rätt

9 I 3 § punkt 3 i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

"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."

10 I 15 § punkt 1 UStG, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

"Näringsidkaren får göra avdrag för ingående skatt i följande fall:

1. Lagstadgad skatt på leverans av varor och andra tjänster som tillhandahålls av en annan näringsidkare för näringsidkarens verksamhet. Utövandet av avdragsrätten förutsätter att näringsidkaren innehar en faktura som har utfärdats i enlighet med 14 och 14a §§. ..."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Under år 2011 köpte A, som är näringsidkare och klagande i det nationella målet, en begagnad bil (nedan kallad den omtvistade bilen) för näringsidkarens verksamhet av C, som utgav sig för att vara W. W kände till att C utgav sig för att vara W, och samtyckte till detta. C utfärdade en faktura till W med ett belopp på 52 100,84 euro jämte mervärdesskatt på 9 899,16 euro för leveransen av den omtvistade bilen, medan W därefter tillställde klaganden i det nationella målet en faktura på 64 705,88 euro, jämte mervärdesskatt på 12 294,12 euro. W överlämnade denna faktura till C, som i sin tur vidarebefordrade den till klaganden i målet vid den nationella domstolen.

12 A betalade sammanlagt 77 000 euro till C, bestående av 64 705,88 euro avseende egendomens värde och 12 294,12 euro i mervärdesskatt. C behöll samtliga dessa belopp för sig. C redovisade i sin bokföring och i sina skattedeklarationer ett försäljningspris på 52 100,84 euro jämte mervärdesskatt på 9 899,16 euro, vilket framgick av den faktura som C hade utfärdat till W. Följaktligen redovisade C endast den skatt som tagits ut med sistnämnda belopp, det vill säga 9 899,16 euro. W har för sin del varken redovisat transaktionen i sin bokföring eller sina skattedeklarationer och har således inte betalat någon skatt avseende denna transaktion.

13 A yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt på 12 294,12 euro för inköpet av den omtvistade bilen. Skattemyndigheten anser å sin sida att A inte kan utöva sin avdragsrätt för

ingående mervärdesskatt, eftersom han inte kunde vara okunnig om C:s skattebedrägeri.

14 Den hänskjutande domstolen anser att A, med hänsyn till att det inträffat flera händelser som den betecknar som "onormala", borde ha kontrollerat sin medkontrahents identitet. Denna kontroll skulle ha gjort det möjligt för A att konstatera dels att C avsiktligt hade dolt sin identitet, vilket inte kunde ha något annat syfte än att begå ett bedrägeri avseende mervärdesskatten som skulle betalas för den omtvistade bilen, dels att W inte hade för avsikt att fullgöra sina skattemässiga skyldigheter.

15 Enligt den hänskjutande domstolen är de villkor som föreskrivs i 15 § punkt 1 första meningen led 1 UStG, avseende avdrag för ingående mervärdesskatt, uppfyllda vad gäller det belopp på 12 294,12 euro i mervärdesskatt som anges på den faktura som W skickade till A. Den hänskjutande domstolen anser att W:s samtycke till C:s agerande innebär att dessa båda aktörer är bundna av en atypisk försäljningskommission, i den meningen att kommittenten, det vill säga C, även är ombud för W, som är kommissionär. Man kan således utgå från att C först levererade det omtvistade fordonet till W, och att W sedan levererade detta fordon till A.

16 Den hänskjutande domstolen har påpekat att enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) kan A nekas avdrag med ett belopp på 12 294,12 euro, trots att, för det första, det mervärdesskattebedrägeri som C gjort sig skyldig till endast avsåg 2 394,96 euro, och, för det andra, skillnaden mellan den faktiskt erlagda skatten och den skatt som skulle betalas om transaktionerna skett på ett korrekt sätt uppgår till just detta belopp.

17 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att avdrag för ingående mervärdesskatt endast får nekas om det är nödvändigt för att kompensera för den förlust av skatteintäkter som orsakats av ett bedrägligt beteende. Den hänskjutande domstolen har emellertid även påpekat att enligt beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 35), är avslaget på ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt inte beroende av huruvida den person som är inblandad i ett skattebedrägeri har erhållit en skattefördel eller ekonomisk fördel, utan avslaget syftar till att hindra bedrägliga transaktioner genom att göra det omöjligt att få avsättning för varor och tjänster som varit föremål för en transaktion som ingår i ett skattebedrägeri.

18 Under dessa omständigheter lutar den hänskjutande domstolen åt att möjligheten att neka avdrag för ingående mervärdesskatt ska vara begränsad till den skattemässiga skada som staten lidit. Denna skada ska beräknas genom att det belopp som enligt lag ska betalas för samtliga tillhandahållanden jämförs med den skatt som faktiskt har betalats. Enligt detta synsätt har A rätt att dra av 9 899,16 euro för ingående mervärdesskatt, Endast det avdrag som avser det överskjutande beloppet, det vill säga 2 394,96 euro, vilket motsvarar den skattemässiga skada som staten har lidit, ska nekas.

19 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Nürnberg (Skattedomstolen i Nürnberg, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1. Kan den andra köparen av en vara nekas avdrag för ingående mervärdesskatt på köpet, eftersom vederbörande borde ha känt till att den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri vid den första överlåtelsen, trots att även den första köparen kände till detta mervärdesskattebedrägeri?

2. Om fråga 1 besvaras jakande, ska då det avdragsbelopp som nekas den andra köparen begränsas till de förlorade skatteintäkterna på grund av bedrägeriet?

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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

20 Även om den hänskjutande domstolen i formuleringen av sina tre frågor varken har angett någon specifik bestämmelse i direktiv 2006/112 eller någon allmän rättsprincip, framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolens frågor avser tolkningen av artiklarna 167 och 168 i direktivet, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri, vilken utgör en allmän unionsrättslig princip (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2021, Granarolo, C?617/19, EU:C:2021:338, punkt 63).

21 Härvidlag erinrar domstolen inledningsvis om att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster som de använt inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet, utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och den får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 31).

22 I synnerhet är syftet med avdragssystemet att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 39).

23 Frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av de berörda varorna har betalats in till statskassan saknar dessutom betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska nämligen tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna som ingår i priset (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 40).

24 Emellertid är bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk en målsättning som erkänns och främjas i direktiv och enskilda får inte åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 21, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 och

där angiven rättspraxis).

25 Avdragsrätten ska nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till skattebedrägeri, utan även när det är fastställt att den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten har levererats eller tillhandahållits, kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i, eller åtminstone underlättade, en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. En sådan beskattningsbar person ska nämligen, vid tillämpning av direktiv 2006/112, anses vara delaktig i, eller ha underlättat, skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes skattepliktiga utgående transaktioner innebär vinning för denne (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkterna 22 och 23, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkterna 46 och 47, och där angiven rättspraxis).

26 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att neka en beskattningsbar person avdragsrätt när denne inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skattebedrägeri från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskattebedrägeri i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen. Inrättandet av ett system med strikt ansvar vore nämligen att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas skatteanspråk (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 25, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 49).

27 Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta åtgärder för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga bedrägeri. I synnerhet har medlemsstaterna, då det inte finns några unionsbestämmelser avseende denna fråga, befogenhet att välja de sanktionsåtgärder som de finner lämpliga för att beivra åsidosättanden av de villkor som föreskrivs i unionsrätten för att göra avdrag för mervärdesskatt (dom av den 15 april 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 25).

28 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som den hänskjutande domstolens olika frågor ska prövas.

Den första frågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri, ska tolkas så, att den andra förvärvaren av en vara kan nekas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när denne kände till eller borde ha känt till att förvärvet hade samband med ett mervärdesskattebedrägeri som den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till vid den första försäljningen, även om också den första förvärvaren kände till detta bedrägeri.

30 Såsom framgår av punkt 26 ovan räcker det att en beskattningsbar person har förvärvat varor eller tjänster, samtidigt som vederbörande kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom detta förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, som begåtts i ett tidigare led i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden, för att den beskattningsbara personen, med avseende på tillämpningen av direktiv 2006/112, ska anses ha deltagit i detta skattebedrägeri. Det är förvärvet av dessa varor eller tjänster som är den ensamt avgörande konkreta handlingen för att neka avdragsrätt i en sådan situation. Detta förvärv underlättar bedrägeriet genom att göra det möjligt att få avsättning för varorna, vilket räcker för att neka avdragsrätt för betald mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14

april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkterna 26 och 34).

31 Av detta följer att när det vederbörligen har fastställts att den andra förvärvaren kände till eller borde ha känt till att den ursprungliga säljaren hade gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera i det nationella målet, utgör den omständigheten att den första förvärvaren av en vara även kände till och underlättat den ursprungliga säljarens bedrägeri inte hinder för att den andra förvärvaren kan nekas avdrag för mervärdesskatt som betalats i samband med en transaktion som omfattas av detta skattebedrägeri eller som har ägt rum efter det.

32 Artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 ska, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri, tolkas så, att den andra förvärvaren av en vara kan nekas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när denne kände till eller borde ha känt till att det förelåg ett mervärdesskattebedrägeri som den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till vid den första försäljningen, även om också den första förvärvaren kände till detta bedrägeri.

Den andra frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri, ska tolkas så, att den andra förvärvaren av en vara som, i ett skede före förvärvet, har varit föremål för en bedräglig transaktion som endast avser en del av den mervärdesskatt som staten har rätt att uppbära, kan få sin rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats med anledning av förvärvet nekad i dess helhet, eller om avdrag endast kan nekas upp till det belopp som var föremål för det bedrägeri som ledde till skatteförlusten, om vederbörande visste eller borde ha vetat att förvärvet hade samband med ett bedrägeri.

34 Domstolen erinrar för det första om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112, vilket innebär att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 21, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

35 Vad gäller bedrägeri ska enligt fast rättspraxis avdragsrätten nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till bedrägeri, utan även när det är fastställt att den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten har levererats eller tillhandahållits, kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. En sådan beskattningsbar person ska, vid tillämpning av direktiv 2006/112, anses vara delaktig i skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av huruvida återförsäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna i samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga utgående transaktioner leder till någon vinning för vederbörande. Denna beskattningsbara person anses i en sådan situation ha hjälpt de som utför skattebedrägeriet och blivit delaktig i detta bedrägeri (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkterna 22 och 23, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkterna 46 och 47 och där angiven rättspraxis).

36 För det andra ska det understrykas att beslutet att neka klaganden i det nationella målet avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska skiljas från de påföljder som medlemsstaten kan föreskriva i enlighet med artikel 273 i direktiv 2006/112. Det är naturligtvis inom ramen för

tillämpningen av de påföljder som medlemsstaterna har fastställt för att avskräcka från olagligt beteende på skatteområdet som bedrägerier måste bestraffas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punkterna 26 och 38).

37 Enligt den harmoniserade mervärdesskatteordningen ankommer det emellertid på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett bedrägligt sätt eller att den beskattningsbara person, till vilken de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten har levererats eller tillhandahållits, kände till eller borde ha känt till, om vederbörande hade utfört den kontroll som rimligen kan krävas av varje näringsidkare, att den transaktion som vederbörande deltog i hade samband med ett bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkterna 53, 54 och 59).

38 Okunskap om att det förekommit bedrägeri i samband med den skattepliktiga transaktion som ger upphov till avdragsrätten, trots att sådana kontroller som rimligen kan krävas av varje ekonomisk aktör har utförts, utgör således ett implicit materiellt villkor för avdragsrätten, och en beskattningsbar person som inte uppfyller detta villkor måste därför helt nekas att utöva sin avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkterna 24, 31 och 33).

39 Denna slutsats bekräftas av de syften som eftersträvas med den skyldighet som åligger nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett bedrägeri. Såsom framgår av domstolens praxis syftar detta krav bland annat till att tvinga näringsidkare att vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

40 Ett sådant syfte skulle inte kunna uppnås på ett effektivt sätt om beslutet att neka avdragsrätt begränsades till den andel av de belopp som betalats som mervärdesskatt som motsvarar det belopp som är föremål för skattebedrägeriet, eftersom de beskattningsbara personerna på så sätt endast skulle uppmuntras att vidta lämpliga åtgärder för att begränsa följderna av ett eventuellt bedrägeri, men inte nödvändigtvis sådana åtgärder som skulle säkerställa att de transaktioner som de utför inte leder till att de deltar i eller underlättar ett skattebedrägeri.

41 Domstolen har för övrigt redan haft tillfälle att slå fast att det räcker att den beskattningsbara personen har förvärvat varor eller tjänster, trots att vederbörande kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i en transaktion som ingick i ett skattebedrägeri som begåtts i ett tidigare led, för att den beskattningsbara personen ska anses ha deltagit i detta skattebedrägeri och fråntas rätten till avdrag, utan att det ens är nödvändigt att fastställa att det finns en risk för skattebortfall (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 56).

42 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande: Artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 ska, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri, tolkas så, att den andra förvärvaren av en vara som, i ett skede före förvärvet, har varit föremål för en bedräglig transaktion som endast avser en del av den mervärdesskatt som staten har rätt att uppbära, kan få sin rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats med anledning av förvärvet i dess helhet nekad om vederbörande visste eller borde ha vetat att förvärvet hade samband med ett bedrägeri.

Den tredje frågan

43 Med beaktande av svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 ska, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri,**

tolkas så,

att den andra förvärvaren av en vara kan nekas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när denne kände till eller borde ha känt till att det förelåg ett mervärdesskattebedrägeri som den ursprungliga säljaren gjorde sig skyldig till vid den första försäljningen, även om också den första förvärvaren kände till detta bedrägeri.

2) **Artiklarna 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45/EU ska, mot bakgrund av principen om förbud mot bedrägeri,**

tolkas så,

att den andra förvärvaren av en vara som, i ett skede före förvärvet, har varit föremål för en bedräglig transaktion som endast avser en del av den mervärdesskatt som staten har rätt att uppbära, kan få sin rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats med anledning av förvärvet i dess helhet nekad om vederbörande visste eller borde ha vetat att förvärvet hade samband med ett bedrägeri.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.