

Дело C-108/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

27 февруари 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

5 февруари 2020 г.

Жалбоподател:

HR

Ответник:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG**

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

[...]

По дело със страни

HR

жалбоподателка,

Упълномощени представители: ...,

срещу

Finanzamt Wilmersdorf (Данъчна служба Вилмерсдорф)

ответник,

относно данък върху добавената стойност за 2009 г. и 2010 г.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин – Бранденбург), пети състав, на заседанието си от 5 февруари 2020 г. [...]

определи:

I. Отправя до Съда на Европейския съюз (Съда) следния преюдициален въпрос:

Трябва ли член 167 и член 168, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагане на национално законодателство, при което се отказва право на приспадане на ДДС и в случаите, в които е извършена измама по ДДС с друга сделка по веригата на доставките преди тази на данъчнозадълженото лице и то е знаело или е трябвало да знае за тази измама, дори когато това лице чрез получената от него доставка не е участвало в данъчната измама, доставката не е част от измамата и чрез нея не е улеснено или благоприятствано извършването на измамата? [ориг. 2]

II. Спира производството по жалбата до постановяване на решение по преюдициалното запитване по точка I.

Мотиви:

I.

1. През данъчните 2009 г. и 2010 г. жалбоподателката осъществява търговия на едро с напитки в [...], като в нейното предприятие работи и съпругът ѝ. В данъчните си декларации за данък върху оборота за спорните години тя поспециално се позовава на правото на приспадане на данъка въз основа на фактури, издадени от фирма P GmbH, на стойност съответно 993 164 EUR (2009 г.) и 108 417,87 EUR (2010 г.). Посочените във фактурите напитки (в частност спиртни напитки и напитката Red Bull) са реално доставени на жалбоподателката от P GmbH. Тя заплаща на P GmbH сумите по фактурите и, както и P GmbH, завежда доставките в своето счетоводство. Нито жалбоподателката, нито P GmbH са извършили данъчна измама с данъка върху оборота в отношенията си по доставките. Издадените от P GmbH фактури отговарят на приложимите законови изисквания съгласно членове 14 и 14а от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“). Жалбоподателката препродава доставените ѝ от P GmbH напитки, като при тези препродажби не е извършена данъчна измама с данъка върху оборота.

2. С две междувременно влезли в сила присъди се установява, че Р GmbH е придобил напитките, които впоследствие доставя на жалбоподателката, чрез сделки, свързани с няколко измами с данъка върху оборота. Наказателният съд приема за установено, че в качеството си на отговорен участник съпругът на жалбоподателката е доставил на Р GmbH голямо количество спиртни напитки, кафе и Red Bull (обща стойност на доставките до септември 2010 г.: около 80 милиона евро). За тези доставки не са издадени фактури. Вместо това служител на Р GmbH е изготвил фиктивни фактури за закупуването на стоките. Впоследствие Р GmbH въз основа на тези фактури се позовава неправомерно на правото на приспадане на данъка. В същото време съпругът на жалбоподателката предоставя на разположение на Р GmbH ценови листи и списък на потенциални купувачи за стоката. След това стоката е препродадена на различни купувачи, сред които и жалбоподателката. След разкриването на тези факти компетентната данъчна служба отказва на Р GmbH правото на приспадане на данъка, което той предявява въз основа на фиктивните фактури.
3. Освен това ответникът отказва и на жалбоподателката правото на приспадане на данъка по отношение на доставките, които е получила от Р GmbH. Данъчната служба мотивира отказа си по същество с това, че с предприятието си жалбоподателката е била част от **[ориг. 3]** верига на доставки, в рамките на която са извършени данъчни измами с данъка върху оборота. Р GmbH бил извършил с участието на съпруга на жалбоподателката данъчни измами с подлежащия на приспадане данък за закупуването на различни напитки, които впоследствие били препродадени, в това число и на жалбоподателката.
4. Жалбоподателката поддържа, че в случая по настоящия спор данъчният орган неоснователно ѝ е отказал приспадане на данъка по отношение на доставките, които е получила от Р GmbH. Законите предпоставки за възникване и упражняване на правото на приспадане били налице по отношение на нея.
5. От своя страна ответникът счита, че предвид участието на нейния съпруг, както и на необичайната търговска практика жалбоподателката е трябвало да узнае факта, че заедно с предприятието си е била част от верига на доставки, в рамките на която са извършени данъчни измами с данъка върху оборота. Отказът на правото на приспадане бил в съответствие с практиката на Съда.

II.

6. Настоящият състав на основание член 267, втора алинея във връзка с първа алинея, буква а) от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) поставя на Съда преюдициалния въпрос, посочен в диспозитива.

1. Правна уредба

а) Правото на Съюза

7. Член 167 от Директивата за ДДС предвижда:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

8. Член 168, буква а) от Директивата за ДДС гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати: [ориг. 4]

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

9. Съгласно член 178, буква а) от Директивата за ДДС, за да може да упражни правото си на приспадане по отношение на доставката на стоки и услуги, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря по-специално на следните условия:

„(...) трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6“.

б) Националното право

10. Член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1, първо и второ изречение от UStG в действащата му в спорните години редакция гласи:

„Данъчнозадълженото лице може да приспадне:

1. дължимия по закон данък за доставки на стоки и услуги, които са извършени от друго данъчнозадължено лице за нуждите на неговото предприятие. За да упражни правото на приспадане на данъка данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с членове 14 и 14a“.

2. Преценка въз основа на националното право и значение на преюдициалния въпрос за решаването на делото

11. За решаването на настоящия спор е от значение въпросът дали на жалбоподателката следва да бъде отказано приспадане на данъка за

доставките, които е получила от P GmbH, тъй като тя е трябвало да знае, че с други, предходни сделки по веригата на доставките са извършени измами с данъка върху оборота.

12. Законите предпоставки за възникване и упражняване на правото на приспадане, предвидени в член 15, параграф 1, първо изречение, точка 1 от UStG, са налице по отношение на начисления във фактурите на P GmbH данък върху оборота. **[ориг. 5]**
13. Под въпрос е единствено дали отказът за приспадане на данъка с мотива, че жалбоподателката е трябвало да знае за данъчните измами на P GmbH, както и че те са извършени с други сделки по веригата на доставките преди нейната сделка, е основателен.
14. По време на спорните години законът не е предвиждал възможност за отказ на правото на приспадане в горепосочения случай. Въпреки това практиката на националните върховни съдилища, която е следвала практиката на Съда, счита отказа в такива случаи за наложителен, *„когато въз основа на обективни обстоятелства се установи, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата на доставките преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС“* [...].
15. Оттук следва, че от гледна точка на националното право е решаващ въпросът дали обстоятелството, че жалбоподателката е трябвало да знае, че P GmbH се е позовал на правото на приспадане с цел измама, обосновава не само отказ за приспадане на данъка по отношение на P GmbH, но и отказ на правото на приспадане по отношение на последващите доставки между P GmbH и жалбоподателката. Във връзка с това е определящо как следва да се тълкува понятието „верига на доставки“. Ако се приеме, че доставките между P GmbH и жалбоподателката заедно с предхождащата ги покупка на напитки от P GmbH, свързана с данъчна измама, са част от обща верига на доставки, отказът на правото на приспадане би бил основателен в случая по настоящия спор. Ако обаче се установи, че не е налице такава верига на доставки, би трябвало да бъде признато право на приспадане на данъка.

3. Преценка от гледна точка на правото на Съюза

16. Запитващата юрисдикция има съмнения относно това как следва да се тълкува понятието „верига на доставките“ съобразно изискванията на правото на Съюза и дали отношенията по доставките в случая по главното производство могат да се подведат под това понятие. Понятието „верига на доставките“ е създадено от Съда във връзка с института на приспадането на ДДС и, следователно, става въпрос за проблем с тълкуването на правото на Съюза. **[ориг. 6]**

17. Същевременно Съдът многократно е подчертавал, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС. Поради това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се упражнява с цел измама или злоупотреба. Това е така не само когато самото данъчнозадължено лице е извършило данъчна измама, но и когато то е знаело или е трябвало да знае, че с покупката участва в сделка, която е част от измама с ДДС, или че друга сделка по веригата на доставките преди или след тази на данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС (вж. решения от 18 май 2017 г., С-624/15, *Litdana*, [...], т. 35; от 22 октомври 2015 г., С-277/14, *PPUH Stehcemp*, [...], т. 47—49; от 13 март 2014 г., С-107/13, „*Фирин*“, [...], т. 42; от 18 юли 2013 г., С-78/12, „*Евита-К*“, [...], т. 41; от 31 януари 2013 г., С-642/11, „*Строй транс*“, [...], т. 48; от 31 януари 2013 г., С-643/11, „*ЛВК – 56*“, [...], т. 60; от 6 декември 2012 г., С-285/11, *Боник* [...], т. 41; от 21 юни 2012 г., С-80/11 и С-142/11, *Mahagében* и *David*, [...], т. 47).
18. Въз основа на тези постановки в съответствие с правото на Съюза би могло да се приеме, че в случая по главното производство е възможен отказ на правото на приспадане в следните три хипотези:
- самата жалбоподателка е извършила данъчна измама със спорните доставки, които е получила от Р GmbH,
 - Р GmbH е извършил измама с данъка върху оборота с извършените от него доставки за жалбоподателката, или
 - спорните доставки са били част от верига на доставки, в рамките на която е извършена данъчна измама.

Ако не е налице нито една от тези хипотези, отказът на правото на приспадане по отношение на жалбоподателката би бил недопустим, независимо дали е знаела за данъчна измама при друга сделка по веригата на доставките преди нейната сделка. **[ориг. 7]**

19. Тъй като със спорните доставки по настоящия случай не е извършена данъчна измама, нито от жалбоподателката, позоваваща се на правото на приспадане на данъка по отношение на доставките на напитки, които е получила от Р GmbH, нито пък от Р GmbH като доставчик на тази стока, от решаващо значение за делото по главното производство е единствено въпросът дали спорните доставки са били част от верига на доставки, в рамките на която е извършена данъчна измама.
20. Доколкото е видно от практиката на Съда, той все още не е дал по-конкретно определение на използваното от него понятие „верига на доставките“.

21. Във връзка с това според запитващата юрисдикция е възможно тълкуване в смисъл, че обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че с (която е да е) друга сделка по веригата на доставките преди неговата сделка е извършена данъчна измама, само по себе си е достатъчно, за да обоснове отказ на правото на приспадане на данъка. Това би било така, ако понятието „верига на доставки“ би се разбирало в смисъл, че е достатъчно да са извършени няколко последователни доставки на една и съща стока. В това отношение връзката или обвързването с данъчната измама, извършена с предходна сделка по веригата на доставките, би съществувала само поради това, че всички доставки имат за предмет една и съща стока. В такъв случай обаче не би било необходимо като условие за отказа на правото на приспадане данъчната измама да е била улеснена или благоприятствана чрез спорната доставка (напр. чрез прикриване на отношенията по доставките и др. подобни).
22. Настоящият състав е по-склонен обаче да приеме, че с оглед на принципите на данъчна неутралност и на пропорционалност, залегнали в правото на Съюза, такова тълкуване на понятието „верига на доставките“ би било твърде широко.
23. От практиката на Съда следва, че при данъчни измами и злоупотреби във връзка с верига на доставки правото на приспадане на ДДС може да бъде отказано само когато характерът на измама на няколко последователни сделки произтича именно от особеното съчетаване на тези сделки, взети като цяло (вж. решение от 18 декември 2014 г., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, Italmoda [...], т. 67). Такъв би могъл да бъде например случаят, когато последователните сделки са част от общ план с цел да се затрудни проследимостта на доставените стоки и по този начин разкриването на данъчните измами, извършени по веригата. Такива биха били по-специално сделките, които са част от измама с ДДС от вида „въртележка“. Тази група случаи би могла евентуално да обхване и поредици сделки, когато във веригата се включват като междинни звена данъчнозадължени лица, които не получават реална доставка на стоката [ориг. 8], с цел да се прикрият отношенията по доставките. Тази теза води до извода, че опорочената „верига на доставките“ включва само сделки, с които конкретно се улеснява или благоприятства данъчна измама, извършена с друга, предходна или последваща сделка по веригата.
24. Според настоящия състав този тълкувателен резултат би могъл да намери потвърждение в редица решения на Съда, в които Съдът изисква като условие за отказа на правото на приспадане:
- „участие“ на данъчнозадълженото лице с осъществяваната от него сделка в данъчна измама, извършена с друга, предходна или последваща сделка по веригата на доставките (вж. решения от 17 октомври 2019 г., C-653/18, Unitel, [...], т. 33; от 28 март 2019 г., C-275/18, Vins, [...], т. 33; от 8 ноември 2018 г., C-495/17, Cartrans

Spedition, [...], т. 41; от 25 октомври 2018 г., C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [...], т. 35; от 19 октомври 2017 г., C-101/16, Paper Consult, [...], т. 52; от 18 май 2017 г., C-624/15, Litdana, [...], т. 33 и сл.; от 9 февруари 2017 г., C-21/16, Euro Tyre, [...], т. 40; от 2 юни 2016 г., C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [...], т. 42; от 21 юни 2012 г., C-80/11 и C-142/11, Mahagében и David, [...], т. 54);

- сделките на данъчнозадълженото лице да са „част“ от измама с ДДС, извършена с друга сделка по веригата на доставките (вж. решение на Съда от 21 юни 2012 г., C-80/11 и C-142/11, Mahagében и David, [...], т. 53), или
- „връзка“ на сделките на данъчнозадълженото лице с данъчна измама, извършена с друга сделка по веригата на доставките (вж. решения на Съда от 28 март 2019 г., C-275/18, Vins, [...], т. 33; от 8 ноември 2018 г., C-495/17, Cartrans Spedition, [...], т. 41; от 18 октомври 2018 г., C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [...], т. 35; от 9 февруари 2017 г., C-21/16, Euro Tyre, [...], т. 40).

Запитващата юрисдикция счита, че за да е налице такова „участие“ или такава „част“ или „връзка“, не е достатъчно данъчнозадълженото лице [ориг. 9] просто да знаело или дори само да е трябвало да знае за извършената данъчна измама. По-скоро би следвало да се приеме, че елементите „участие“, „част“ или „връзка“ предполагат собствен принос в извършването на данъчната измама най-малкото под формата на нейното улесняване или облагодетелстване. Според запитващата юрисдикция недобросъвестността като изцяло субективно обстоятелство не може да замени активното участие, което се изисква, за да са налице елементите „участие“, „част“ или „връзка“.

25. Ако освен недобросъвестността на лицето не е налице улесняване или облагодетелстване на данъчната измама, запитващата юрисдикция определено счита, че на данъчнозадълженото лице не може да се откаже правото на приспадане на данъка по отношение на получените от него доставки. Това е така, по-специално когато отношенията по доставките като тези по главното производство са изцяло документирани пред данъчните органи чрез издадените фактури, счетоводните записи и данъчните декларации по данъка върху оборота. В този случай не може да става въпрос за прикриване на отношения по доставки или на доставчици. Данъчната измама, извършена с предходна сделка по веригата на доставките (в настоящия случай измамата с данъка за покупката на напитки, осъществена от P GmbH), е напълно завършена и не е възможно повече да бъде улеснена или облагодетелствана с последващите сделки по веригата на доставките (в настоящия случай препродажбата на напитките от P GmbH на жалбоподателката). Напротив, сделките между P GmbH и жалбоподателката представляват отношения по последващи доставки, които са независими от предходната сделка по веригата на доставките, свързана с данъчната измама.

Във връзка с това липсва общ план тези доставки да бъдат част от данъчна измама, обхващаща няколко сделки. Ако се изходи от това разбиране на понятието „верига на доставки“, това би означавало при обстоятелства като тези по главното производство, че опорочената верига на доставките в този смисъл е приключила при P GmbH. Оттук следва, че последващите доставки, извършени от P GmbH след данъчната измама с данъка върху оборота, както за жалбоподателката, така и за външни трети лица, не би следвало да са част от верига на доставки, в рамките на която е извършена данъчна измама, а се явяват нови отношения по доставки, които следва да се преценяват независимо от предшестващата ги данъчна измама.

26. Поради това запитващата юрисдикция счита, че също така не би следвало да има значение дали съпругът на жалбоподателката е посочил пред P GmbH купувачите на стоката. Всъщност това не би следвало да промени нищо в обстоятелството, че доставките на P GmbH за жалбоподателката нямат отношение към по-рано извършената от P GmbH данъчна измама. Напълно прозрачното отношение по доставките между P GmbH и жалбоподателката показва, че тези доставки не биха могли да създадат улеснение за вече приключилата данъчна измама. Също така прозрачността на това отношение изключва всякаква възможност за [ориг. 10] последващо прикриване на отношения по доставки.
27. Този извод би следвало да се потвърждава от практиката на Съда, съгласно която отказът на правото на приспадане на данъка в случаите на злоупотреба в областта на ДДС е възможен само ако признаването на спорното право на приспадане води до получаването на данъчно предимство, чието предоставяне би било в противоречие с целите на Директивата за ДДС (вж. решение на Съда от 10 юли 2019 г., C-273/18, Kuršu zeme, [...], т. 35). Според Съда такъв е случаят например когато данъчнозадълженото лице със извършените сделки по доставка цели прикриване на действителния доставчик, за да затрудни данъчното облагане на доставките, или когато със спорната доставка се цели именно получаването на наследващо се данъчно предимство (вж. решение от 10 юли 2019 г., C-273/18, Kuršu zeme, [...], т. 36 и сл.). Такова позоваване на правото на приспадане с цел злоупотреба обаче не би следвало да е налице при обстоятелства като тези по главното производство. Доставчикът на напитките (P GmbH) е посочен във фактурите, което дава възможност на данъчните органи да осъществят контрол върху облагането на стоките с данък върху оборота. По настоящото дело не можа да бъде установено прикриване на доставчици със сделките по доставка от P GmbH за жалбоподателката. Също така със спорните сделки не се преследва като цел извършването на данъчна измама. По-скоро, както беше отбелязано по-горе, евентуалната данъчна измама от страна на P GmbH е била завършена още преди доставката на напитките за жалбоподателката. С оглед на това е логически изключено придобиването на напитките от жалбоподателката да е имало за цел данъчната измама, която вече е била осъществена от P GmbH.

28. Освен това спорните в настоящия случай сделки не са довели до ощетяване на държавния бюджет в областта на данъка върху оборота, тъй като P GmbH е трябвало да плати начисления данък върху оборота. Следователно тези сделки не са довели до данъчно предимство, което би могло да противоречи на целите на Директивата за ДДС. По-скоро принципът на данъчна неутралност, който е в основата на общата система на ДДС, би следвало да изисква в случая по главното производство признаване на правото на приспадане по отношение на получените от жалбоподателката доставки. Ако се приеме, че данъчната измама при (която и да било) предходна сделка по веригата на доставките, опорочава всички последващи сделки само поради факта че данъчнозадълженото лице по последваща сделка е знаело или е трябвало да знае за тази измама, това би представлявало според запитващата юрисдикция непропорционално ограничение на този принцип на неутралност. В това отношение би следвало да се подчертае, че отказът на правото на приспадане на данъка не може да придобива характера на санкция. Сам по себе си фактът, че стоката, предмет на доставките, е била евентуално получена по незаконен начин, не е достатъчен, за да може да се откаже прилагане на принципа на **[ориг. 11]** неутралност в областта на ДДС. Признаване на правото на приспадане би следвало да бъде изключено единствено когато съответната доставка пряко улеснява или благоприятства данъчната злоупотреба.
29. Освен това в подкрепа на тази теза би могло да бъде виждането на Съда, че въпросът дали дължимият ДДС за предходни или последващи продажби на определени стоки е бил внесен или не в държавния бюджет, е без значение за правото на данъчнозадълженото лице да приспадне платения по получени доставки ДДС (вж. определение от 3 март 2004 г., C-395/02, Transport Service, Сб. 2004 г., I-1991, т. 26 и решения от 12 януари 2006 г., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Optigen и др., Сб. 2006 г., I-483, т. 54 и от 21 юни 2012 г., C-80/11 и C-142/11, Mahagében и David, [...], т. 40). В това отношение Съдът многократно е подчертавал, че мерките в защита на държавната хазна и оттам на данъчните приходи не трябва да надхвърлят необходимото „за постигането на целите да се осигури точното налагане и събиране на данъка и предотвратяването на измамите“ (решения от 29 юли 2010 г., C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [...], т. 26 и от 27 септември 2007 г., C-409/04, Téléos [...] 70, т. 46; вж. също решение от 21 юни 2012 г., C-80/11 и C-142/11, Mahagében и David, [...], т. 48). Във връзка с това Съдът буквално подчертава във връзка с мерките по смисъла на член 273 от Директивата за ДДС следното: „Освен това мерките, които държавите членки могат да приемат по член 273 от Директива 2006/112, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят данъчните измами, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Поради това те не могат да бъдат използвани по такъв начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на ДДС и оттам неутралността на ДДС, която е основен принцип на общата система на ДДС“ (решение от 21 юни 2012 г., C-80/11 и C-142/11, Mahagében и David, [...], т. 57).

30. Според запитващата юрисдикция именно широкото тълкуване на понятието „верига на доставките“ във връзка с отказа да се признае право на приспадане в случаите на злоупотреби би могло да доведе до такова систематично поставяне под въпрос на правото на приспадане на ДДС и на принципа на неутралност на ДДС. Ако се приеме, че опорочената верига на доставките, във връзка с която е отказано правото на приспадане, включва и сделки, които не улесняват или благоприятстват извършените с предходна или последваща сделка данъчни измами, това би довело до широкообхватен и непропорционален санкционен характер на отказа за приспадане на ДДС в случаите на данъчни злоупотреби. Както е правилно да се откаже приспадане на данъка за сделки, свързани непосредствено със **[ориг. 12]** злоупотреба или измама в областта на ДДС, за да се осигури ефективно противодействие на данъчните измами и злоупотреби, по същия начин би било несъвместимо със системата на неутралност на ДДС, ако по съображения за борба срещу злоупотребите се приеме, че отказът на правото на приспадане на данъка опорочава и последващите или предходните сделки по веригата на доставките, при положение че не е установено те да имат връзка с данъчната измама в смисъл, че са улеснили нейното извършване. Ако се приеме, че отказът за приспадане на данъка има такъв всеобхватен ефект, би се стигнало до необосновано многократно кумулиране на данъчна тежест по ДДС, която неколккратно превишава произтичащите от данъчната измама щети в областта на данъка върху оборота. Тезата, че съответната сделка е „опорочена от измама“, би довела в крайна сметка до санкция на тази сделка, сравнима с налагането на глоба, и следователно, такава санкция не би могла да има своето правно основание в Директивата за ДДС. Във връзка с това данъкът върху оборота не трябва да се превръща в инструмент за санкциониране на недобросъвестното поведение на данъчнозадължено лице [...].
31. Освен това според настоящия състав широкото тълкуване на понятието „верига на доставките“ буди съмнения и с оглед на това, че не е видно как отказът за приспадане на ДДС, приложен и към последващи сделки по веригата, които нямат принос към извършената по-рано данъчна измама под формата на улеснение на същата, въобще би могъл да бъде подходящо средство за постигане на целта за предотвратяване на данъчните злоупотреби и измами, която Съдът въздига като задължителен критерий. Когато именно, както е в случая по главното производство, данъчната измама, извършена с предходна сделка по веригата на доставките, вече е била приключена, и съответната последваща сделка, в случая между P GmbH и жалбоподателката, повече не е можела тепърва да създаде възможност за извършването на данъчната измама или да я улесни, отказът за приспадане на данъка по отношение на жалбоподателката вече не може да предотврати данъчни измами.
32. Накрая, тезата, че прилагането на отказа за приспадане на ДДС би било неправилно при обстоятелства като тези по главното производство, би могла да намери потвърждение и в постоянната практика на Съда, който

подчертава, че в областта на ДДС не следва да се прави разлика между „позволени“ и „непозволени“ сделки. За облагането на сделка с ДДС е без значение дали тя е противоположна, тъй като принципът на неутралност в областта на ДДС изисква данъчното облагане да обхваща всички сделки (вж. решения от 6 юли 2006 г., C-439/04 и C-440/04, Kittel и Recolta Recycling, [...], т. 50 и от 12 януари 2006 г., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Optigen и др., [...], т. 49). Когато обаче системата на ДДС обхваща и „непозволени“ сделки по веригата на доставките, за тях също трябва да е възможно приспадане на данъка поради съображението за неутралност. Това би означавало при обстоятелства като тези по главното производство, че макар с предходна сделка по веригата на доставките да е извършена измама с данъка върху оборота с участието на съпруга на жалбоподателката, и тази сделка да е **[ориг. 13]** противоположна, независимо от това последващите сделки по веригата все пак трябва да се вземат предвид във връзка с облагането с ДДС и, следователно, не може да се изключи приспадане на данъка по отношение на тях.

4. Спиране на производството

33. [...] [Съображения във връзка с националното производство]
34. [...] [Съображения във връзка с националното производство]
- [...]