

**Mål C-108/20**

**Begäran om förhandsavgörande**

**Datum för ingivande:**

27 februari 2020

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tyskland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

5 februari 2020

**Klagande:**

HR

**Motpart:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG  
BESLUT**

[utelämnas]

I målet

HR

klagande,

ombud: ...,

mot

Finanzamt Wilmersdorf

motpart,

avseende omsättningsskatt åren 2009 och 2010

har femte avdelningen vid Finanzgericht Berlin-Brandenburg den 5 februari 2020 [utlämnas]

beslutat följande:

**I. Följande fråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:**

**Ska artiklarna 167 och 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att de utgör hinder för tillämpning av nationell rätt enligt vilken avdrag för ingående mervärdesskatt ska nekas också när undandragande av mervärdesskatt har begåtts i ett föregående led och den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till detta, men varken medverkade i undandragandet av mervärdesskatt eller var inblandad i detta och inte heller främjade eller gynnade undandragandet av mervärdesskatt? [Orig. s. 2]**

**II. Målet förklaras vilande i avvaktan på avgörandet av begäran om förhandsavgörande i punkt I.**

**S k ä l:**

**I.**

1. Klaganden, HR, drev – i samarbete med sin make – grossisthandel med drycker i ... under de aktuella åren 2009 och 2010. I sina mervärdesskattedeclarationer för de aktuella åren gjorde hon bland annat gällande ingående mervärdesskatt på fakturorna från företaget P GmbH med belopp på 993 164 euro (år 2009) och 108 417,87 euro (år 2010). P GmbH utförde faktiskt de dryckesleveranser till HR som angavs på fakturorna (särskilt spritdrycker och drycken Red Bull). HR betalade fakturabeloppen till P GmbH, och P GmbH registrerade precis som HR transaktionerna i sin bokföring. Varken HR eller P GmbH gjorde sig skyldiga till skatteundandragande inom ramen för sin affärsförbindelse. Fakturorna från P GmbH uppfyller lagbestämmelserna i 14 och 14a §§ i Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG). De drycker som HR köpte från P GmbH sålde denna vidare utan att göra sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt i samband med vidareförsäljningarna.
2. Enligt två – numera lagakraftvunna – brottmålsdomar gjorde sig P GmbH skyldigt till undandragande av mervärdesskatt vid flera tillfällen i samband med inköp av de drycker som levererades till HR. Följande omständigheter låg till grund enligt vad brottmålsdomstolen fastställde: HR:s make levererade som ansvarig medverkande i stor omfattning (total omsättning fram till september 2010 cirka 80 miljoner euro) spritdrycker, kaffe och Red Bull till P GmbH. För dessa leveranser ställdes inga fakturor ut. I stället upprättade en anställd vid P GmbH

fiktiva fakturor avseende varuinköp. Med stöd av dessa gjorde P GmbH därefter felaktigt gällande avdrag för den ingående mervärdesskatten. HR:s make tillhandahöll samtidigt P GmbH prislistor och potentiella köpare av varorna. Varorna såldes vidare till olika köpare – bland andra HR. Det ansvariga skattekontoret nekade det avdrag för ingående mervärdesskatt som P GmbH gjorde gällande

3. Motparten, Finanzamt Berlin-Brandenburg (nedan kallad Finanzamt), nekade dessutom också HR avdrag för ingående mervärdesskatt i den del beloppen avsåg ingående leveranser från P GmbH. Som motivering förklarade Finanzamt i huvudsak att HR med sitt företag hade ingått i en [**Orig. s. 3**] leveranskedja i vilken undandragande av mervärdesskatt hade förekommit. P GmbH hade enligt Finanzamt med HR:s makes medverkan undandragit ingående mervärdesskatt på inköp av olika drycker som därefter hade sålts vidare bland annat till HR.
4. HR anser att avdraget för ingående mervärdesskatt på ingående leveranser från P GmbH nekades felaktigt i det nu aktuella fallet och att hon uppfyller kraven för att dra av ingående mervärdesskatt.
5. Finanzamt anser däremot att HR, eftersom hennes make var delaktig och på grund av det ovanliga affärsmässiga agerandet, borde ha insett att hon med sitt företag ingick i en leveranskedja i vilken det förekom undandragande av mervärdesskatt. Detta motiverar enligt EU-domstolens praxis att avdrag för ingående mervärdesskatt nekas.

## II.

6. Finanzgericht Berlin-Brandenburg hänskjuter ovanstående fråga till domstolen i enlighet med artikel 267 andra stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt jämförd med artikel 267 första stycket led a i samma fördrag.

### 1. Tillämpliga bestämmelser

#### a. Unionsrätt

7. I artikel 167 i direktiv 2006/112 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) föreskrivs följande:

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

8. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

*”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: [**Orig. s. 4**]*

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. ...*”

9. Enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person, för att få utöva sin rätt till avdrag avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, uppfylla bland annat följande villkor:

*”inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning I kapitel 3 avsnitten 3–6”.*

## **b. Nationell rätt**

10. I 15 § stycke 1 första meningen led 1 första och andra meningen UStG i den lydelse som gällde under de aktuella åren anges följande:

*”<sup>1</sup>Näringsidkaren får göra följande avdrag:*

- 1. lagstadgad skatt på leverans av varor till näringsidkarens näringsverksamhet och på andra tjänster som tillhandahålls den. För att utnyttja avdragsrätten krävs att näringsidkaren innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 och 14a §§.”*

## **2. Bedömning mot bakgrund av nationell rätt och tolkningsfrågans relevans**

11. I förevarande mål ställs den relevanta frågan huruvida avdrag för ingående mervärdesskatt på ingående leveranser från P GmbH ska nekas HR, eftersom hon borde ha känt till ett undandragande av mervärdesskatt i ett tidigare led i leveranskedjan.
12. Villkoren för avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 15 § stycke 1 första meningen led 1 UStG är uppfyllda när det gäller den mervärdesskatt som redovisades på P GmbH:s fakturor. **[Orig. s. 5]**
13. Det enda som är tveksamt är huruvida det är motiverat att neka avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av den omständigheten att HR borde ha känt till undandragandet för ingående mervärdesskatt hos P GmbH, alltså i ett tidigare led i leveranskedjan.
14. Nekat avdrag för ingående mervärdesskatt i den mening som avses ovan föreskrevs inte i lag under aktuella åren. Enligt nationell rättspraxis från högre domstolar är det emellertid ändå nödvändigt att – med stöd av EU-domstolens praxis – neka avdrag *”när det mot bakgrund av objektiva omständigheter kan fastställas att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande som leverantören gjort sig skyldig till, eller att det skett ett undandragande av mervärdesskatt i samband med*

*någon annan transaktion som genomförts före eller efter den som genomförts av den skattskyldiga personen” [utelämnas].*

15. Det är följaktligen enligt nationell rätt avgörande för utgången i målet huruvida den omständigheten att HR borde ha känt till P GmbH:s mervärdesskattebedrägeri medför inte bara att P GmbH nekas avdrag för ingående mervärdesskatt, utan att avdrag också nekas för den efterföljande transaktionen mellan P GmbH och HR. För detta är tolkningen av begreppet ”leveranskedja” avgörande. Om transaktionerna mellan P GmbH och HR tillsammans med P GmbH:s inköp av drycker i samband med bedrägerier i det tidigare ledet i leveranskedjan ska anses ingå i en gemensam leveranskedja, var det i det aktuella fallet rätt att neka avdrag för ingående mervärdesskatt. Om det inte är fråga om en sådan leveranskedja ska avdrag för ingående mervärdesskatt beviljas.

### **3. Bedömning mot bakgrund av unionsrätten**

16. Den hänskjutande domstolen är osäker på hur begreppet ”leveranskedja” ska tolkas med hänsyn till unionsbestämmelserna och huruvida transaktionerna i det nationella målet kan inordnas under detta begrepp. Eftersom begreppet ”leveranskedja” har myntats av EU-domstolen i samband med nekat avdrag för ingående mervärdesskatt är det i det nu aktuella fallet fråga om en tolkning av unionsrätten. [**Orig. s. 6**]
17. EU-domstolen har i numera fast rättspraxis slagit fast att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt eller eventuellt missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten åberopas på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Så är inte endast fallet när den beskattningsbara personen själv gör sig skyldig till skatteundandragande, utan också när en beskattningsbar person känner till eller borde ha känt till att han eller hon med sitt förvärv deltar i en transaktion som ingår i ett mervärdesskatteundandragande, eller att mervärdesskatt har undandragits i samband med en annan transaktion i leveranskedjan som den beskattningsbara personen har genomfört tidigare eller senare i leveranskedjan (se domstolens dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, [utelämnas] punkt 35), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, [utelämnas] punkterna 47–49), dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, [utelämnas] punkt 42), dom av den 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, [utelämnas] punkt 41), dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, [utelämnas] punkt 48), dom av den 31 januari 2013, LVK-56 (C-643/11, [utelämnas] punkt 60), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, [utelämnas] punkt 41), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 47)).

18. Enligt dessa unionsrättsliga principer torde nekat avdrag för ingående mervärdesskatt komma i fråga i det nationella målet i följande tre fall:

- om HR själv har gjort sig skyldig till skatteundandragande i samband med de omtvistade leveranserna till denna från P GmbH.
- om P GmbH har undandragit mervärdesskatten på leveranserna till HR, eller
- om de omtvistade transaktionerna har ingått i en leveranskedja i vilken det har förekommit skatteundandragande.

Om inget av dessa tre kriterier är uppfyllt torde HR inte kunna nekas avdrag för ingående mervärdesskatt – oberoende av om hon känt till skatteundandragandet i ett föregående led. **[Orig. s. 7]**

19. Eftersom varken HR, genom att göra gällande avdrag för ingående mervärdesskatt på dryckesleveranserna från P GmbH, eller P GmbH, i egenskap av leverantör av varan, begick skatteundandragande i samband med de transaktioner som är omtvistade i det nu aktuella fallet, är det enda avgörande i det nationella målet frågan huruvida de omtvistade transaktionerna har ingått i en ”leveranskedja” i vilken ett skatteundandragande har skett.

20. Begreppet ”leveranskedja”, som EU-domstolen använder, har – i den mån det går att se – hittills inte definierats av denna.

21. Den hänskjutande domstolen anser att det i detta avseende är tänkbart att enbart den omständigheten att en beskattningsbar person har känt till eller borde ha känt till ett skatteundandragande som har begåtts i (något som helst) tidigare led medför nekat avdrag för ingående mervärdesskatt. Så skulle vara fallet om begreppet ”leveranskedja” ska förstås på så sätt att det räcker att flera på varandra följande transaktioner genomförs med avseende på samma levererade föremål. I det nu aktuella fallet skulle det bara finnas en koppling till eller ett samband med skatteundandragande som begåtts i ett föregående led genom att samma leveransföremål berörs. Det skulle dock inte krävas att skatteundandragandet främjades eller stöddes genom den omtvistade transaktionen (till exempel genom att leveranserna doldes eller liknande).

22. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att en sådan tolkning av begreppet ”leveranskedja” är alltför vid med hänsyn till de unionsrättsliga principerna om neutralitet och proportionalitet.

23. Det framgår av EU-domstolens praxis att nekat avdrag för ingående mervärdesskatt vid skatteundandragande och missbruk i samband med en leveranskedja bara kommer i fråga när det är just den specifika kombinationen av transaktioner som medför att de samlade transaktionerna kan rubriceras som ett skatteundandragande (se domstolens dom av den 18 december 2014, Italmoda (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, [OMISSIS] punkt 67)). Så torde till exempel



vara fallet när de på varandra följande leveranserna ingår i en övergripande plan som syftar till att göra det svårare att spåra de levererade varorna och därmed samtidigt göra det svårare att upptäcka skatteundandragandena i leveranskedjan. Hit torde särskilt sådana transaktioner höra som ingår i så kallat karusellbedrägeri. Dessutom skulle eventuellt också kedjetransaktioner kunna ingå, om syftet är att dölja transaktionerna genom att näringsidkare som faktiskt inte tar emot leveransföremålet **[Orig. s. 8]** kopplas in. Enligt denna uppfattning skulle en "leveranskedja" följaktligen bara omfatta transaktioner som faktiskt främjar eller gynnar ett skatteundandragande som har ägt rum i ett föregående eller efterföljande led.

24. Detta tolkningsresultat skulle enligt den hänskjutande domstolens uppfattning kunna stödjas av flera avgöranden från EU-domstolen där denna, för nekat avdrag för ingående mervärdesskatt,

- förutsätter att den beskattningsbara personen med sin transaktion har "medverkat" till skatteundandragande som har ägt rum i ett föregående eller efterföljande led (se domstolens dom av den 17 oktober 2019, Unitel (C-653/18, [utelämnas] punkt 33), dom av den 28 mars 2019, Vins (C-275/18, [utelämnas] punkt 33), dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, [utelämnas] punkt 41), dom av den 25 oktober 2018, Bozicevic Jezovnik (C-528/17, [utelämnas] punkt 35), dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, [utelämnas] punkt 52), dom av den 18 maj 2017, Litdana (C-624/15, [utelämnas] punkterna 33 och 34), dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, [utelämnas] punkt 40), dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [utelämnas] punkt 42), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 54)).
- utgår från att den beskattningsbara personens transaktioner "ingår" i bedrägeri i ett annat led (se domstolens dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 53)), eller
- utgår från att den beskattningsbara personens transaktioner "har samband med" skatteundandragande i ett annat led (se domstolens dom av den 28 mars 2019, Vins (C-275/18, [utelämnas] punkt 33), dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, [utelämnas] punkt 41), dom av den 18 oktober 2018, Bozicevic Jezovnik (C-528/17, [utelämnas] punkt 35), och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, [utelämnas] punkt 40)).

För att "medverka till", "ingå i" eller "ha samband med" skatteundandragande torde det enligt den hänskjutande domstolens uppfattning inte räcka att den beskattningsbara **[Orig. s. 9]** personen enbart känner till eller, rent av, borde känna till skatteundandragandet. För att den beskattningsbara personen ska anses

”medverka till”, ”ingå i” eller ”ha samband med” skatteundandragande torde det krävas att han eller hon själv bidrar till skatteundandragandet åtminstone genom att främja eller gynna detta. Ond tro som en rent subjektiv omständighet kan enligt den hänskjutande domstolens uppfattning inte ersätta det aktiva deltagande som krävs för att ”medverka till”, ”ingå i” eller ”ha samband med” skatteundandragande.

25. Om det utöver ond tro inte förekommer något främjande eller gynnande av skatteundandragande finns det enligt den hänskjutande domstolens uppfattning mycket som talar för att avdrag för ingående mervärdesskatt inte får nekas en beskattningsbar person. Detta torde i synnerhet gälla när transaktionerna – så som transaktionerna i det nationella målet – helt och hållet redovisas för skattemyndigheterna genom att fakturor utfärdas och genom att de redovisas i bokföringen och i mervärdesskattedeclarationerna. Leveranser eller leverantörer har inte dolts i det nu aktuella fallet. Det skatteundandragande som har begåtts i ett tidigare led (avdrag för ingående mervärdesskatt på P GmbH:s inköp av drycker i det nu aktuella fallet) är helt avslutat och kan inte längre främjas eller gynnas genom transaktioner i det följande ledet (P GmbH:s vidareförsäljning av drycker till HR i det nu aktuella fallet). Transaktionen mellan P GmbH och HR utgör tvärtom ytterligare en transaktion som är oberoende av den av skatteundandragande berörda transaktionen i ett föregående led. Det saknas såtillvida en övergripande plan enligt vilken leveranserna ska ingå i ett skatteundandragande som omfattar flera transaktioner. Enligt denna tolkning av begreppet ”leveranskedja” torde leveranskedjan ha slutat hos P GmbH under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet. P GmbH:s leveranser efter skatteundandragandet – till HR eller till tredje part – torde enligt denna tolkning inte ingå i en leveranskedja i vilken skatteundandragande har skett, utan i stället utgöra nya leveransförbindelser som ska bedömas oberoende av det tidigare skatteundandragandet.
26. Den hänskjutande domstolen anser att det därför torde sakna betydelse huruvida HR:s make angav för P GmbH vem som skulle köpa varorna. Detta torde nämligen inte ändra den omständigheten att P GmbH:s leveranser till HR inte påverkade P GmbH:s tidigare skatteundandragande. Det fullständigt öppna leveransförhållandet mellan P GmbH och HR kan inte längre främja de skatteundandraganden som redan har avslutats. Att **[Orig. s. 10]** i efterhand dölja leveransförbindelser är inte heller möjligt på grund av öppenheten.
27. Denna slutsats torde bekräftas av EU-domstolens praxis, enligt vilken nekat avdrag för ingående mervärdesskatt bara kommer i fråga i fall av missbruk, om beviljandet av det omtvistade avdraget för ingående mervärdesskatt medför en skattefördel som strider mot mervärdesskattedirektivets mål (se domstolens dom av den 10 juli 2019, Kurzu zeme (C-273/18, [utelämnas] punkt 35)). Så kan enligt domstolens praxis till exempel vara fallet om den beskattningsbara personen med transaktionerna avser att dölja de faktiska leverantörerna, för att därmed försvåra beskattningen av transaktionerna, eller om syftet med den omtvistade transaktionen är just att uppnå en otillbörlig skattefördel (se domstolens dom av



den 10 juli 2019, Kurzu zeme (C-273/18, [utelämnas] punkterna 36 och 37)). Ett sådant fall av missbruk av avdrag för ingående mervärdesskatt torde inte föreligga under de omständigheter som är i fråga i det nationella målet. Eftersom leverantören av dryckerna (P GmbH) har angetts på fakturorna, kan skattemyndigheterna kontrollera att varorna mervärdesbeskattas. Det kan inte konstateras att några leverantörer har dolts genom P GmbH:s försäljning till HR. De transaktioner som är omtvistade i det nu aktuella fallet syftade inte heller till skatteundandragande. Ett eventuellt skatteundandragande från P GmbH:s sida var tvärtom – vilket har förklarats ovan – redan avslutat när dryckerna levererades till HR. Därmed är det logiskt sett uteslutet att syftet med HR:s förvärv av dryckerna var att medverka till P GmbH:s skatteundandragande.

28. Genom de transaktioner som är omtvistade i det nu aktuella fallet uppkom det dessutom ingen förlust av mervärdesskatt, eftersom P GmbH var skyldigt att betala in den fakturerade mervärdesskatten. Genom dessa transaktioner uppkom det följaktligen inte heller någon skattefördel som skulle kunna strida mot mervärdesskattedirektivets mål. Snarare torde det beslut om mervärdesskattens neutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt kräva att avdrag för ingående mervärdesskatt beviljas för de ingående leveranserna i det nationella målet. Om ett skatteundandragande i (något som helst) tidigare led fortfarande skulle ha effekt för alla efterföljande transaktioner vid vilka den beskattningsbara personen enbart känt till eller borde ha känt till detta skatteundandragande skulle detta enligt den hänskjutande domstolens uppfattning utgöra en oproportionerlig begränsning av denna neutralitetsprincip. Det bör i detta avseende beaktas att nekande av avdrag för ingående mervärdesskatt inte får utgöra en sanktionsåtgärd. Detta betyder inte att principen [Orig. s. 11] om mervärdesskattens neutralitet får åsidosättas enbart av den anledningen att den vara som ligger till grund för transaktionerna eventuellt har förvärvats på ett rättsstridigt sätt. Endast om leveransen i fråga direkt möjliggör eller främjar missbruk bör avdrag för ingående mervärdesskatt vara uteslutet.
29. Något som dessutom kan tala för denna bedömning är att det för avdraget för ingående mervärdesskatt i princip saknar betydelse huruvida den mervärdesskatt som skulle utgå på försäljningarna av varorna i fråga i föregående eller efterföljande led faktiskt har betalats in till statskassan (se domstolens beslut av den 3 mars 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punkt 26), dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:1, punkt 54), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 40)). I detta sammanhang har domstolen alltid betonat vikten av att åtgärderna för att tillgodose statskassans intressen – och följaktligen för att skydda skatteintäkterna – inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att *”se till att uppbörderna av skatten blir korrekt och att undandragande undviks”* (domstolens dom av den 29 juli 2010, Profaktor Kulesza Frankowski, Józwiak, Orłowski, (C-188/09, [utelämnas] punkt 26), och dom av den 27 september 2007, Téleos (C-409/04, [utelämnas], punkt 46)). Se även dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 48)). När det gäller åtgärder i den mening som avses i artikel 273 i

mervärdesskattedirektivet har domstolen ordagrant förklarat följande i detta avseende: ”De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, får dessutom inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt” (domstolens dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, [utelämnas] punkt 57)).

30. En vid tolkning av begreppet ”leveranskedja” i samband med nekat avdrag för ingående mervärdesskatt i fall av missbruk skulle emellertid enligt den hänskjutande domstolens uppfattning kunna leda till ett sådant systematiskt ifrågasättande av avdragsrätten och principen om mervärdesskattens neutralitet. Om den leveranskedja som ligger till grund för nekat avdrag för ingående mervärdesskatt också skulle omfatta transaktioner som varken främjar eller gynnar de skatteundandraganden som har skett i ett föregående eller efterföljande led, skulle en vägran att bevilja avdrag för ingående mervärdesskatt få en långtgående och oproportionerlig verkan som en sanktionsåtgärd vid missbruk. Lika riktigt som det är att neka avdrag för ingående mervärdesskatt för transaktioner som har direkt samband med **[Orig. s. 12]** mervärdesskattemissbruk och skatteundandragande, för att på ett effektivt sätt förhindra skatteundandragande och missbruk, torde det i lika hög grad strida mot systemet att, för att bekämpa missbruk, låta nekat avdrag för ingående mervärdesskatt beröra flera efterföljande eller föregående led när de inte uppenbart gynnar skatteundandragandet. Om en sådan fjärrverkan ska anses gälla, kumuleras obefogat flera gånger om den mervärdesskatt som ska betalas och som flerfalt överstiger den mervärdesskatteförlust som orsakats av skatteundandragandet. Om en sådan ”transaktion som innebär bedrägeri” anses föreligga, leder detta till en sanktionsåtgärd som motsvarar böter och därmed inte torde ha någon rättslig grund i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatten får inte användas som en sanktion för en beskattningsbar persons oärliga beteende [utelämnas].
31. Finanzgericht Berlin-Brandenburg anser dessutom att en vid tolkning av begreppet ”leveranskedja” också kan ifrågasättas, eftersom det inte går att se att nekat avdrag för ingående mervärdesskatt i efterföljande led, som inte främjar undandragande, överhuvudtaget är ägnat att uppnå det mål som eftersträvas av EU-domstolen, nämligen att förhindra mervärdesskattemissbruk och skatteundandragande. Om ett skatteundandragande i ett föregående led – så som i det nationella målet – redan varit avslutat och den efterföljande transaktionen – mellan P GmbH och HR i det nu aktuella fallet – inte längre har kunnat möjliggöra eller främja skatteundandragandet, kan nekat mervärdesskatteavdrag för HR nämligen inte längre förhindra skatteundandragande.
32. Det förhållandet att en tillämpning av möjligheten att neka avdrag för ingående mervärdesskatt under de omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet torde vara olämplig skulle slutligen också kunna styrkas av EU-domstolens fasta praxis enligt vilken det inte ska göras åtskillnad mellan ”lagliga” och

”olagliga” transaktioner i mervärdesskatteseende. Frågan huruvida en transaktion ogillas i rättsligt hänseende, saknar betydelse för beskattningen av denna, eftersom principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att alla transaktioner omfattas (se domstolens dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04 [utlämnas] punkt 50), och dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, [utlämnas] punkt 49)). Om systemet för mervärdesskatt emellertid också omfattar ”olagliga” transaktioner borde samtidigt också, av neutralitetsskäl, avdrag för ingående mervärdesskatt vara möjligt. Detta torde under sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet visserligen, genom att HR:s make medverkat till skatteundandragande i ett föregående led, medföra att det där föreligger en transaktion som ska [Orig. s. 13] ogillas i rättsligt hänseende, men att de efterföljande transaktionerna emellertid ändå ska beaktas trots att de har ogillats, vilket får till följd att inte heller avdrag för ingående mervärdesskatt kan uteslutas.

#### 4. Målet förklaras vilande

33. [utlämnas] [redogörelser avseende det nationella förfarandet]

34. [utlämnas] [redogörelser avseende det nationella förfarandet]

[utlämnas]