

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Fiktyvus sandoriai – Galimybės atskaityti mokestį nebuvimas – Šeškaitis faktas išrašiusio asmens pareiga sumokėti joje nurodytą PVM – Bauda, kurios suma lygi nepagrįstai atskaityto PVM sumai – Suderinamumas su PVM neutralumo ir proporcingumo principais“

Byloje C-712/17

dėl *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijos regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) 2017 m. spalio 9 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gruodžio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

EN.SA. Srl

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* M. Capolupo ir G. De Bellis,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir F. Tomat,

susipažinęs su 2019 m. sausio 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinio vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *EN.SA. Srl* ir *Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia*

(mokesčių administratorius – Lombardijos regiono direkcija, Italija; toliau mokesčių administratorius) ginant šios bendrovės mokesčių perskaitymą, susijusio su mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (PVM) padidinimu, kartu su palūkanomis ir baudomis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaituoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Tos pačios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM.“

5 Pagal šios direktyvos 168 straipsnį:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Tos pačios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje faktūroje.“

7 PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Italijos teisė

8 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633/72 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo; toliau – Dekretas Nr. 633/72) 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokestį moka asmenys, kurie tiekia apmokestinamąsias prekes ir teikia apmokestinamąsias paslaugas. Jie jį sumoka į valstybės išdė bendrai už visus sudarytus sandorius ir atlikę atskaitą, numatytą 19 straipsnyje, pagal II antraštinėje dalyje nustatytą tvarką ir terminus.“

9 Dekreto Nr. 633/1972 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Siekiant nustatyti mokėtiną mokesť pagal 17 straipsnio 1 dalį ar permokę, numatytą 30 straipsnio 2 dalyje, apmokestinamojo asmens sumokėto ar mokėtino ar jam nurodyto sęskaitoje faktęroje už vykđant savo verslę, amatę ar profesinę veiklę importuotas ar sęsigytas prekes ir paslaugas, mokesťio suma atskaitoma iš mokesťio, susijusio su jo sęvykdytais sandoriais, sumos. Teisę sę prekę ir paslaugę pirkimo ar importo mokesťio atskaitę atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokesťę, ir šia teise galima pasinaudoti ne vęliau kaip pateikiant deklaraciję už antruosius metus, einančius po tę metę, kai atsirado teisę sę atskaitę, tokiomis sęlygomis, kurios yra šios teisęs atsiradimo momentu.“

10 Dekreto Nr. 633/1972 21 straipsnyje numatyta:

„Jei išrašoma sęskaita faktęra už neegzistuojančius sandorius arba sęskaitoje faktęroje nurodyta suma ar su sandoriu susijusio mokesťio suma, yra didesnę nei reali, mokętina visa sęskaitoje faktęroje nurodyta mokesťio suma.“

11 Pagrindinęs bylos aplinkybęms taikomos redakcijos 1997 m. gruodžio 18 d. *Decreto legislativo n. 471* (ęstatyminis dekretas Nr. 472) 6 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Asmuo, neteisętai atskaitęs sumokętę, mokętinę ar jam sęskaitoje faktęroje nurodytę mokesťę, baudžiamas administracine bauda, kurios suma lygi atliktos atskaitos sumai“.

Pagrindinę byla ir prejudicinis klausimas

12 EN.SA. yra Italijos elektros energijos gamybos ir paskirstymo bendrovę. Mokesťię administratorius ištaisę EN.SA. PVM deklaracijas už 2009 ir 2010 mokesťinius metus. Pagal Dekreto Nr. 633/1972 19 straipsnę šis administratorius atmetę teisę sę PVM, susijusio su elektros energijos pirkimo sandoriais, kuriuos jis laikę fiktyviais, nes elektros energija realiai nebuvo tiekama, atskaitę ir pagal sęstatyminio dekreto, nurodyto šio sprendimo 11 punkte, 6 straipsnio 6 dalį paskyrę EN.SA. baudę, kurios suma lygi nepagręstai atskaityto PVM sumai.

13 Priešingai, mokesťię administratorius nenurodę, kad EN.SA. neęvykdę savo prievolęs sumokęti mokętino PVM už kiekvienę savo elektros energijos pardavimo sandorę.

14 Administratoriaus teigimu, šie sęvairęs sandoriai sudaro žiedinę to paties kiekio už tę paęię kainę elektros energijos pardavimo tai paęiai grupei priklausančius bendrovęms sistemę. Jie buvo sudaryti siekiant vienintelio tikslo, kad *Green Network* grupę galętę pateikti palankesnes sęskaitas, siekdama gauti bankę finansavimę.

15 Mokesťię administratorius pateikę EN.SA. du pranešimus apie perskaičiavimę, atitinkančius mokętino PVM padidinimę su palękanomis ir bauda, atitinkamai 47 618 491 euro už 2009 mokesťinius metus ir 22 001 078 eurę už 2010 mokesťinius metus sumoms.

16 EN.SA. pareiškę ieškinius dęl šię pranešimę *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokesťinę ginę komisija, Italija), kuri juos atmetę. Ši bendrovę pateikę apeliacinę skundę dęl šio teismo sprendimo *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijos regiono mokesťinę ginę komisija).

17 Prašymę priimti prejudicinę sprendimę pateikęs teismas pabręžia faktę, kad fiktyvęs elektros energijos pardavimo sandoriai, nagrinęjami pagrindinęje byloje, juos sudariusiam asmeniui nesuteikę jokios mokesťię lengvatos dęl sandorię žiedinio pobędžio ir valstybęs išdas neprarado pajamę. Jam kyla klausimas, ar šiuo atveju, kiek tai susiję su fiktyviais sandoriais, aplinkybę, kad

Ar kio subjektas turi sumokėti PVM yra suderinama su Sąjungos teisės principais. Nesant sukčiavimo mokesčių srityje prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas teigia, kad turėtų būti taikomas mokesčių neutralumo principas, o neleidimas atskaityti tinkamai sumokėto PVM ir papildomos baudos, lygios nepagrįstai atskaityto PVM sumai, paskyrimas nėra proporcingi pažeidimui, kurį sudarė s?skait? fakt?r? už fiktyvius sandorius išrašymas.

18 Tokiomis aplinkybomis *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijos regiono mokesčių ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tuo atveju, kai dėl sandorių, kurie pripažinti fiktyviais, nebuvo padaryta žalos valstybės išdui ir apmokestinamasis asmuo negavo jokios mokesčių lengvatos, nacionalinė teisė, t. y. [Dekreto Nr. 633/72 19 straipsnio (dėl atskaitos) ir 21 straipsnio 7 punkto (dėl s?skait? fakt?r? už sandorius išrašymo) ir 1997 m. gruodžio 18 d. *decreto legislativo n. 471* (statyminis dekretas Nr. 471) 6 straipsnio 6 dalies (Sandorių apskaitos, registracijos ir identifikavimo pareigų pažeidimas) taikymas, atitinka [Teisingumo Teismo] jurisprudencijoje nustatytus Sąjungos teisės principus [PVM] srityje, kai kartu taikant šias vidaus teisės nuostatas, numatyta, jog:

- a) negalima pakartotinai atskaityti per?m?jo sumokėto mokesčio n? už vien? ginčijam? sandor?, susijus? su tuo pa?iu subjektu ir ta pa?ia apmokestinam?ja verte;
- b) mokestis taikomas ir j? sumokėti turi perleid?jas (nepagrįstai sumokėto sum? išieškoti negalima) už atitinkamus paralelius perleidimo sandorius, taip pat laikomus fiktyviais;
- c) skiriama bauda, kurios suma lygi neatskaitytino mokesčio sumai?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Net jeigu žiūrėt formaliai prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas apribojo savo klausimus „Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyt? Sąjungos teisės princip? PVM srityje“ išaiškinimu, konkrečiai nurod?s proporcingumo ir neutralumo principus, tokia aplinkyb? nekliaudo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui vis? aiškinimo aspekt?, kurie gali būti naudingi sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant ? tai, ar tas teismas juos nurod? savo pateiktuose klausimuose. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi iš visos prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, ypa? iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos dalyk? aiškintinus Sąjungos teisės klausimus (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 4 d. Sprendimo *L.E.G.O.*, C?242/17, EU:C:2018:804, 43 punkt?; 2019 m. vasario 7 d. Sprendimo *Escribano Vindel*, C?49/18, EU:C:2019:106, 32 punkt? ir 2019 m. vasario 12 d. Sprendimo *TC*, C?492/18 PPU, EU:C:2019:108, 37 punkt?).

Dėl dviej? pirm?j? klausimo dali?

20 Pirmosiomis dvejomis klausimo dalimis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindin?je byloje, kai fiktyvus elektros energijos pardavimas žiediniu būdu tarp t? pa?i? ?kio subjekt? ir už tas pa?ias sumas nesukči? mokesčių pajam? praradimo, PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalin?s teis?s akt?, pagal kur? negalima atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje, privalo j? sumokėti, ?skaitant ir už fiktyv? sandor?.

- 21 Pirmiausia reikia pažymėti, kad pirma nurodytos dvi nacionalinės teisės taisyklės atspindi analogiškas PVM direktyvos nuostatas.
- 22 Viena vertus, PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, neatskaitymas kyla iš šios direktyvos 168 straipsnio.
- 23 Iš tiesų iš šio straipsnio matyti, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM, mokėtiną už prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Kita vertus, teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jį įsigijimo išlaidos trauktos apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę atskaitai, kainų (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 punktą).
- 24 Vis dėlto, jei prekės ar paslaugos įsigijimo sandoris yra fiktyvus, jis negali būti susijęs su apmokestinamojo asmens pardavimo sandoriais. Todėl, jei realiai nevyko prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, negali atsirasti teisė atskaitai (2018 m. birželio 27 d. Sprendimas *SGI ir Valériane*, C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501, 36 punktas).
- 25 PVM mechanizmui būdinga tai, kad fiktyvus sandoris negali suteikti teisės šio mokesčio atskaitai.
- 26 Kita vertus, PVM direktyvos 203 straipsnyje aiškiai nurodyta, kad PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs PVM sąskaitoje faktūroje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM turi sumokėti ši sąskaita faktūra išrašęs asmuo, net jei nevyko realus apmokestinamasis sandoris (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 38 punktą).
- 27 Iš esmės minėtos dvi taisyklės netaikomos tam pačiam ūkio subjektui. Sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM prievolę sumokėti turi jį išrašęs asmuo, o šios sąskaitos faktūros gavėjas neturi teisės atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais.
- 28 Vis dėlto konkrečioje pagrindinėje byloje nagrinėjamoje situacijoje PVM direktyvos 168 ir 203 straipsniuose nustatyti reikalavimai taikomi kartu tam pačiam ūkio subjektui. Iš tiesų tokie patys elektros energijos kiekiai buvo fiktyviai perparduodami už tą pačią kainą tarp tos pačios grupės bendrovių žiediniu būdu, t. y. šios bendrovės jį parduodavo ir atpirkdavo už tą pačią kainą. Kiekvienas ūkio subjektas buvo ir sąskaita faktūra su nurodyta PVM suma išrašantis asmuo, ir kitą sąskaita faktūrą gaunantis asmuo, kai tos sąskaitos faktūros buvo susijusios su to paties elektros energijos kiekiu – už tą pačią kainą ir su nurodyta ta pačia PVM suma – įsigijimu. Kaip sąskaita faktūra išrašęs asmuo, pagal PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytą taisyklę EN.SA. turėjo prievolę sumokėti į valstybės iždą sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą. Priešingai, atsižvelgiant į fiktyvą atitinkamą sandorį pobūdį, pagal šios direktyvos 168 straipsnyje nustatytą reikalavimą ši bendrovė negalėjo atskaityti tų pačių mokesčio sumų, kokias nurodyta sąskaitoje faktūroje, kurią ji gavo atpirkdama elektros energiją.
- 29 Dėl šių priežasčių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar bendras šių reikalavimų, kylančių iš nacionalinės teisės ir perimtų iš PVM direktyvos, taikymas ūkio subjektui, esančiam tokioje padėtyje, kaip EN.SA., pažeistų PVM neutralumo principą.
- 30 Tiesa, kad PVM atskaitos mechanizmas, koks numatytas PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, yra skirtas atleisti verslininkui nuo vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos, su sąlyga, kad ši veikla apmokestinama PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų

jos tikslas ar rezultatas, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 27 punkt? ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C?277/09, EU:C:2010:810, 38 punkt?).

31 Vis d?lto kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu taip pat yra PVM direktyva pripažintas ir ja siekiamas tikslas (2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 46 punktas). Ta?iau mokestiniai pajam? praradimo gr?sm? iš esm?s n?ra visiškai panaikinama, jei s?skaitos fakt?ros, kurioje nepagr?stai nurodyta PVM suma, gav?jas gali ja pasinaudoti, kad atskaityt? š? mokest? (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 31 punktas).

32 Šiuo atveju šios direktyvos 203 straipsnyje numatyta pareiga siekiama pašalinti mokestiniai pajam? praradimo gr?sm?, galin?i? kilti d?l teis?s ? atskait? (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas).

33 Vis d?lto pagal proporcingumo princip? ta pareiga neturi viršyti to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti, vis? pirma, neturi per daug pažeisti PVM neutralumo principo. Ta?iau tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kai sandori? fiktyvusis pob?dis kliudo atskaityti mokest?, PVM neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybi? nari? numatytina galimybe ištaisyti bet kok? s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest?, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo ?rod? savo s?žiningum? arba laiku visiškai pašalino mokestiniai pajam? praradimo gr?sm? (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 43 punktas).

34 Šiuo atveju iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo paaiškinim? Teisingumo Teismui matyti, kad EN.SA. s?moningai išraš? s?skaitas fakt?ras, kurios nesusijusios su jokia realiu sandoriu. Tokiomis aplinkyb?mis ši bendrov? negali remtis savo s?žiningumu. Vis d?lto, pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, atitinkam? bendrovi? fiktyv?s elektros energijos pardavimai viena kitai nesuk?l? mokestiniai pajam? praradimo. Kaip savo išvados 47 punkte nurod? generalin? advokat?, taip yra d?l to, kad atitinkamos bendrov?s reguliariai mok?jo PVM už savo elektros energijos pardavimus ir v?liau t? pat? elektros energijos kiek? už t? pa?i? kain? atpirkdamos atskait? toki? pa?i? PVM sum?, kaip ir sumok?jo.

35 Esant tokioms aplinkyb?ms, iš šio sprendimo 33 punkto matyti, kad PVM direktyva, kartu su neutralumo ir proporcingumo principais, nustato, kad valstyb?s nar?s leist? s?skait? fakt?r?, susijusi? su fiktyviu sandoriu, išrašiusiam asmeniui prašyti gr?žinti toje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? mokest?, kur? jis tur?jo sumok?ti, jei laiku visiškai pašalina mokestiniai pajam? praradimo gr?sm?.

36 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pateikto klausimo dvi pirm?sias dalis reikia atsakyti taip: esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, kai fiktyvus elektros energijos pardavimas žiediniu b?du tarp t? pa?i? ?kio subjekt? ir už tas pa?ias sumas nesuk?l? mokestiniai pajam? praradimo, PVM direktyva, kartu su neutralumo ir proporcingumo principais, turi b?ti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalin?s teis?s akto, pagal kur? negalima atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurod? PVM s?skaitoje fakt?roje, privalo j? sumok?ti, ?skaitant ir už fiktyv? sandor?, su s?lyga, kad pagal nacionalin? teis? galima pakoreguoti mokes?io skol?, atsirandan?i? iš šios pareigos, kai ši? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, kuris neveik? s?žiningai, laiku visiškai pašalino mokestiniai pajam? praradimo gr?sm?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l tre?iosios klausimo dalies

37 Tre?i?ja savo klausimo dalimi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia

sužinoti, ar proporcingumo principas turi būti aiškinamas taip, kad, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, draudžia nacionalinės teisės taisyklę, pagal kurią už neteisėtą PVM atskaitę baudžiama bauda, lygia atliktos atskaitos sumai.

38 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį leidžiama valstyboms narėms imtis priemonių siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos teisės nuostatų šiuo klausimu, valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos nesilaikant Sąjungos teisės aktuose numatytą sąlygą, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitę (šiuo klausimu žr. 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 41 punktą ir 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

39 Vis dėlto savo kompetencijų jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Sankcijos neturi viršyti to, kas būtina PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės šio mokesčio neutralumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktą).

40 Pirmiausia, siekiant įvertinti, ar nagrinėjama sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir sankcijos dydžio nustatymo taisyklę (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

41 Šiuo klausimu pažymėtina, kad šiuo atveju nacionalinėje teisėje, siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, numatyta bauda, kurios suma apskaičiuojama neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens mokesčio skolą, bet yra lygi mokesčio, kurį jis nepagrįstai atskaitė, sumai. Kadangi PVM mokėtojo mokesčio skola lygi pardavimo PVM už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas ir pirkimo mokesčio už įsigytas prekes ir paslaugas skirtumui, nepagrįstai atskaityto mokesčio suma nebūtinai atitinka šią skolą.

42 Taip visų pirma yra pagrindinės bylos atveju. Kaip savo išvados 63 punkte nurodė generalinė advokatė, kadangi EN.SA. fiktyviai pirko ir pardavė tą patį kiekį elektros energijos už tą pačią kainą, jos PVM skola už šiuos sandorius buvo lygi nuliui. Šiuo atveju bauda, lygi 100 % nepagrįstai atskaityto pirkimo mokesčio, paskirta neatsižvelgiant į tai, kad ta pati pardavimo PVM suma buvo reguliariai mokama ir dėl to valstybės išdas neprarado jokių mokesčių pajamų, yra sankcija, neproporcinga siekiamam tikslui.

43 Antra, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, PVM neutralumo principas taip pat draudžia taikyti baudą, kaip numatyta nacionalinėje teisėje. Iš tiesų, esant tokiai situacijai, kaip nurodyta šio sprendimo 33 punkte, PVM neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatytina galimybe ištaisyti bet kokį suskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodytą mokesčių, jei suskaitė fakturą išrašęs asmuo, rodo savo sąžiningumą ar kai jis laiku visiškai pašalina mokesčių pajamų praradimo grėsmę.

44 Kaip savo išvados 57 punkte nurodė generalinė advokatė, baudos, kuri lygi 100 % nepagrįstai atskaityto mokesčio sumai, skyrimas daro galimybę pakoreguoti mokesčio skolą, atsiradusią pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, beprasmišką. Iš tiesų, net jei ši skolą galima pakoreguoti be mokesčių pajamų praradimo grėsmės, suma, lygi nepagrįstai atskaityto mokesčio sumai, lieka mokėtina kaip ši bauda.

45 Taigi trečiojo pateikto klausimo dalį reikia atsakyti, kad PVM proporcingumo ir neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jie

draudžia nacionalinės teisės taisyklę, pagal kurią už neteisėtą PVM atskaitę baudžiama bauda, lygia atliktos atskaitos sumai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai fiktyvus elektros energijos pardavimas žiediniu būdu tarp tos pačios šalies subjekto ir už tas pačias sumas nesukuri mokesčių pajamų praradimo, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kartu su neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės akto, pagal kurį negalima atskaityti pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurodę PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį sumokėti, įskaitant ir už fiktyvų sandorą, su sąlyga, kad pagal nacionalinę teisę galima pakoreguoti mokesčio skolą, atsirandančią iš šios pareigos, kai ši sąskaita faktūra išrašyta asmuo, kuris neveikė sąžiningai, laiku visiškai pašalino mokesčių pajamų praradimo grėsmę, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**
- 2. Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) proporcingumo ir neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, jie draudžia nacionalinės teisės taisyklę, pagal kurią už neteisėtą PVM atskaitę baudžiama bauda, lygia atliktos atskaitos sumai.**

Parašai.

* Proceso kalba: italų.