

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 8 maja 2019 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Transakcje fikcyjne – Brak mo?liwo?ci odliczenia podatku – Obowi?zek wystawcy faktury zap?aty wyszczególnionego na fakturze VAT – Grzywna równa nienale?nie odliczonej kwocie VAT – Zgodno?? z zasadami neutralno?ci VAT i proporcjonalno?ci

W sprawie C?712/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionaln? komisj? podatkow? w Lombardii, W?ochy) postanowieniem z dnia 9 pa?dziernika 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 20 grudnia 2017 r., w post?powaniu:

EN.SA. Srl

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rz?du w?oskiego przez G. Palmieri, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez M. Capolupa i G. De Bellisa, avvocati dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i F. Tomat, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2019 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy EN.SA. Srl a Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (organem podatkowym – dyrekcją regionalną dla Lombardii, Włochy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wobec tej spółki z tytułu wyższego wymiaru należnego podatku od wartości dodanej (VAT), odsetek i kar.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy przewiduje:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

5 Zgodnie z art. 168 rzeczony dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 203 tej dyrektywy stanowi:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

7 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo włoskie

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret prezydenta republiki nr 633 ustanawiający i normujący podatek od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (zwany dalej „DPR nr 633/1972”), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy w postępowaniu gównym, stanowi w art. 17 ust. 1:

„Do zapłaty podatku są zobowiązane osoby wykonujące opodatkowaną dostawę towarów i świadczenie usług, które powinny dokonać zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa, w kwocie równej dla wszystkich dokonanych czynności, po dokonaniu odliczenia określonego w art. 19, na warunkach i w terminie określonych w tytule II”.

9 Zgodnie z brzmieniem art. 19 ust. 1 DPR nr 633/1972:

„W celu ustalenia wysokości podatku podlegającego zapłacie zgodnie z art. 17 ust. 1 lub nadwyżki, o której mowa w art. 30 ust. 2, od kwoty podatku związanego z wykonanymi transakcjami podlega odliczeniu podatek zapłacony lub podlegający zapłacie przez podatnika albo ten na nim spoczywający z tytułu roszczeń regresowych w odniesieniu do towarów i usług importowanych czy nabytych w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem lub wykonywaną działalnością zawodową. Prawo do odliczenia podatku dotyczącego towarów i usług nabytych lub importowanych powstaje w chwili, gdy podatek staje się wymagalny, i może zostać wykonane najpóźniej w deklaracji dotyczącej drugiego roku następującego po roku, w którym prawo to powstało, i na warunkach przewidzianych w chwili powstania tego prawa”.

10 Artykuł 21 DPR nr 633/1972 przewiduje:

„W przypadku wystawienia faktury za nieistniejące transakcje lub jeżeli na fakturze wartość transakcji lub powiązany z nimi wymiar podatku są wykazane w wartości wyższej niż wartość rzeczywista, podatek jest należny od całości kwoty wskazanej lub według danych wykazanych na fakturze”.

11 Artykuł 6 ust. 6 Decreto legislativo n. 471 (dekretu z mocą ustawy nr 471) z dnia 18 grudnia 1997 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sprawy w postępowaniu gównym, stanowi:

„Kto w sposób niezgodny z prawem odlicza podatek zapłacony lub należny ze strony podatnika, lub którym ten został obciążony z tytułu wynagrodzenia, podlega karze administracyjnej równej kwocie dokonanego odliczenia”.

Postępowanie gówne i pytanie prejudycjalne

12 EN.SA. jest woską spółką zajmującą się wytwarzaniem i dystrybucją energii elektrycznej. Organ podatkowy dokonał korekty deklaracji VAT spółki EN.SA. dotyczących lat podatkowych 2009 i 2010. Organ ten odmówił na podstawie art. 19 DPR nr 633/1972 możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji dotyczących zakupu energii elektrycznej uznanych za fikcyjne z uwagi na brak faktycznego przekazania energii oraz na podstawie art. 6 ust. 6 dekretu z mocą ustawy, o którym mowa w pkt 11 niniejszego wyroku, na oty na EN.SA. grzywną w kwocie równej kwocie nienależnie odliczonego VAT.

13 Natomiast organ podatkowy nie wskazał, że spółka EN.SA. uchybiła obowiązkowi zapłaty VAT należnego z tytułu każdej transakcji sprzedaży energii elektrycznej.

14 Zdaniem tego organu te różne transakcje wpisują się w „okrętny” mechanizm sprzedaży tych samych ilości energii elektrycznej po tej samej cenie między spółkami należącymi do tej

samej grupy. Zostały one przeprowadzone w celu umożliwienia grupie Green Network wykazania w księgowości wysokich wartości wyjątkowo dla uzyskania dostępu do bankowych kanałów finansowania.

15 Organ podatkowy wydał wobec spółki EN.SA. dwie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu wyjątkowego wymiaru należnego VAT, odsetek i kar, w wysokości odpowiednio 47 618 491 EUR za rok 2009 i 22 001 078 EUR za rok 2010.

16 EN.SA. wniosła skargi na powyższe decyzje, które zostały oddalone przez Commissione tributaria provinciale di Milano (komisję podatkową dla prowincji Mediolan, Włochy). Spółka ta wniosła odwołanie od tego wyroku do Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionalnej komisji podatkowej w Lombardii, Włochy).

17 Sąd odsyłający podkreśla, że fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej będące przedmiotem postępowania głównego nie przysporzyły podmiotom je przeprowadzającym żadnej korzyści podatkowej ze względu na „okrężny” charakter transakcji i brak utraty wpływów podatkowych przez skarbu państwa. Sąd ten zastanawia się, czy w niniejszym przypadku, w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, pobranie VAT od podmiotu gospodarczego jest zgodne z zasadami prawa Unii. Sąd odsyłający uważa, że w przypadku, w którym nie doszło do oszustwa podatkowego, zasada neutralności podatku ma nadrzędne znaczenie, a odmowa odliczenia zapłaconego w sposób prawidłowy VAT i nałożenie dodatkowej grzywny równej kwocie nienależnie odliczonego VAT nie są proporcjonalne do naruszenia polegającego na wystawianiu faktur z tytułu fikcyjnych transakcji.

18 W tych okolicznościach Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionalna komisja podatkowa w Lombardii) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w przypadku transakcji uznanych za fikcyjne, które nie spowodowały uszczerbku dla skarbu państwa i nie przyniosły żadnej korzyści podatkowej podatnikowi, przepisy krajowe wynikające z zastosowania art. 19 (odliczenia) i art. 21 ust. 7 (fakturowanie transakcji) [DPR nr 633/1972] oraz art. 6 ust. 6 decreto legislativo n. 471 (dekretu z mocą ustawy nr 471) z dnia 18 grudnia 1997 r. (naruszenie obowiązków dotyczących dokumentowania, rejestrowania oraz identyfikacji transakcji) są zgodne z zasadami prawa Unii w zakresie [VAT] ustanowionymi przez [Trybunał], jeżeli jednoczesne zastosowanie przepisów krajowych powoduje:

- a) wielokrotny i powtarzający się brak możliwości odliczenia podatku zapłaconego od zakupów przez nabywcę za każdą sporną transakcję, która dotyczy tego samego przedmiotu i tej samej podstawy opodatkowania;
- b) nałożenie podatku oraz obowiązku zapłacenia podatku przez zbywcę (oraz wykluczenie możliwości odzyskania nadpłaconych kwot) w odniesieniu do odpowiadających im, analogicznych transakcji sprzedaży, które również zostały uznane za fikcyjne;
- c) nałożenie grzywny równej kwocie podatku od transakcji uznanych za niepodlegające odliczeniu”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Nawet jeżeli w sensie formalnym sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni „zasad prawa Unii w zakresie VAT ustanowionych przez Trybunał”, wymieniając w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności, okoliczności ta nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogłyby

pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd ten powoła się na nie w treści pytania. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z ogółu informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 2018 r., L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, pkt 43; z dnia 7 lutego 2019 r., Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, pkt 32; z dnia 12 lutego 2019 r., TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, pkt 37).

W przedmiocie dwóch pierwszych części pytania

20 Poprzez dwie pierwsze części pytania sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiewające na te same kwoty nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji.

21 Na wstępie należy zauważyć, że te dwa wyżej wymienione przepisy prawa krajowego odzwierciedlają analogiczne przepisy dyrektywy VAT.

22 Z jednej strony, możliwość odliczenia podatku VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji wynika z art. 168 tej dyrektywy.

23 Z przepisu tego wynika bowiem, że podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT na odfakturowane towary i usługi, które wykorzystuje na potrzeby opodatkowanych transakcji. Innymi słowy, prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 36).

24 Tymczasem w przypadku, gdy transakcja nabycia towaru lub usługi jest fikcyjna, nie może ona mieć żadnego związku z transakcjami podatnika obciążonymi podatkiem należnym. W związku z tym, jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 36).

25 Okoliczności, że fikcyjna transakcja nie może uprawniać do żadnego odliczenia, jest zatem nierozdzielnie związana z mechanizmem VAT.

26 Z drugiej strony, obowiązek wszystkich podmiotów, które wyszczególniają VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku został wyraźnie ustanowiony w art. 203 dyrektywy VAT. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że wyszczególniony na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 38).

27 Te dwie wyżej wymienione zasady nie mają zasadniczo zastosowania do tego samego podmiotu gospodarczego. To wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT wykazanego na tej fakturze, podczas gdy brak możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji występuje względem odbiorcy tej faktury.

28 Niemniej jednak w szczególnej sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym wymogi określone w art. 168 i 203 dyrektywy VAT muszą być spełnione również wobec tego samego podmiotu gospodarczego. Te same ilości energii elektrycznej były bowiem fikcyjnie odsprzedawane po tej samej cenie między spółkami należącymi do tej samej grupy w sposób „okrężny”, tak że spółki te sprzedawały i odkupywały owe ilości energii po tej samej cenie. W związku z tym każdy podmiot gospodarczy był jednocześnie wystawcą faktury wykazującej kwotę VAT oraz odbiorcą innej faktury z tytułu nabycia tej samej ilości energii elektrycznej po tej samej cenie i wyszczególniającej tę samą kwotę VAT. EN.SA. była zatem, jako wystawca faktury i zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 203 dyrektywy VAT, zobowiązana do zapłaty skarbowa państwa kwoty VAT, która została na tej fakturze wskazana. Natomiast biorąc pod uwagę fikcyjny charakter omawianych transakcji, spółka ta, zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 168 tej dyrektywy, nie mogła odliczyć tej samej kwoty podatku wykazanego na fakturze, której była ona odbiorcą, z tytułu zakupu energii elektrycznej.

29 Z tych względów sąd odsyłający zastanawia się, czy również stosowanie tych wymogów, wynikających z prawa krajowego i przejrzycych z dyrektywy VAT, do podmiotu gospodarczego znajdującego się w sytuacji takiej jak ta, w której znajduje się spółka EN.SA., narusza zasadę neutralności VAT.

30 Prawdą jest, że mechanizm odliczeń VAT przewidziany w art. 167 i nast. dyrektywy VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jeżeli podlega ona opodatkowaniu VAT. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 38).

31 Jednakże zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 46). Niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych nie jest co do zasady całkowicie wyeliminowane, jeżeli odbiorca faktury, na której nieprawidłowo wyszczególniono VAT, może posłużyć się tą fakturą w celu skorzystania z prawa do odliczenia tego podatku (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 31).

32 W tym kontekście obowiązek ustanowiony w art. 203 tej dyrektywy ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32).

33 Jednakże zgodnie z zasadą proporcjonalności wspomniany obowiązek nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, a w szczególności nie może podważać w sposób nieproporcjonalny zasady neutralności VAT. Otóż w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, w której z uwagi na fikcyjny charakter transakcji odliczenie podatku nie jest możliwe, poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze VAT, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 43).

34 W niniejszym przypadku, jak wynika z wyjaśnień przedstawionych Trybunałowi przez sąd odsyłający, spółka EN.SA. wiadomie wystawiła faktury nieodpowiadające jakiegokolwiek rzeczywistej transakcji. W tych okolicznościach spółka ta nie może powoływać się na swój dobry

wiar?. Natomiast zdaniem s?du odsy?aj?cego fikcyjne transakcje sprzeda?y energii elektrycznej pomi?dzy odno?nymi spó?kami nie doprowadzi?y do ?adnej utraty wp?ywów podatkowych. Jak zauwa?y?a rzeczniczka generalna w pkt 47 opinii, ?e zaanga?owane spó?ki regularnie p?aci?y VAT obci??aj?cy realizowane przez nie transakcje sprzeda?y energii elektrycznej oraz ?e, odkupuj?c nast?pnie t? sam? ilo?? energii elektrycznej po tej samej cenie, odliczy?y tak? sam? kwot? VAT jak ta, któr? ui?ci?y.

35 W tych okoliczno?ciach z pkt 33 niniejszego wyroku wynika, ?e dyrektywa VAT, rozpatrywana w ?wietle zasad neutralno?ci i proporcjonalno?ci, nak?ada na pa?stwa cz?onkowskie obowi?zek umo?liwienia wystawcy faktury, odnosz?cej si? do fikcyjnej transakcji, dochodzenia zwrotu podatku wykazanego na tej fakturze, który musia? on zap?aci?, je?eli zapobieg? on w odpowiednim czasie i ca?kowicie niebezpiecze?stwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

36 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na dwie pierwsze cz??ci pytania nale?y odpowiedzie?, i? w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, w której fikcyjne transakcje sprzeda?y energii elektrycznej dokonywane w sposób „okr??ny” pomi?dzy tymi samymi podmiotami i opiewaj?ce na te same kwoty nie spowodowa?y utraty wp?ywów podatkowych, dyrektyw? VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? ona przepisom prawa krajowego, które wykluczaj? mo?liwo?? odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowi?zuj?c jednocze?nie podmioty, które wykazuj? VAT na fakturze, do zap?aty tego podatku, w tym z tytu?u fikcyjnej transakcji – pod warunkiem ?e prawo krajowe umo?liwia dokonanie korekty zobowi?zania podatkowego wynikaj?cego z owego zobowi?zania – je?eli wystawca faktury udowodni dzia?anie w dobrej wierze lub je?eli zapobiegnie on w stosownym czasie i ca?kowicie niebezpiecze?stwu uszczuplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie cz??ci trzeciej pytania

37 Poprzez cz??? trzeci? pytania s?d odsy?aj?cy d??y do ustalenia, czy zasad? proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? ona, w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym, przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia.

38 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie s? upowa?nione do przyj?cia przepisów w celu zapewnienia prawid?owego poboru VAT i unikni?cia oszustw podatkowych. W szczególno?ci w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii pa?stwa cz?onkowskie maj? kompetencj? do dokonania wyboru sankcji, które uznaj? za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, pkt 41; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 S? one jednak zobowi?zane wykonywa? swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalno?ci (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo). Sankcje takie nie mog? zatem wykracza? poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celów, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, oraz nie mog? podwa?a? neutralno?ci VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

40 W pierwszej kolejno?ci, dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasad? proporcjonalno?ci, nale?y uwzgl?dni? w szczególno?ci charakter i wag? naruszenia, którego ukaraniu s?u?y ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r.,

Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym względzie należy zauważyć, że w niniejszej sprawie prawo krajowe przewiduje, w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw, grzywny, której kwota nie jest obliczana w oparciu o zobowiązanie podatkowe podatnika, lecz jest ona równa kwocie nienależnie odliczonego przez podatnika podatku. Z uwagi bowiem na to, że zobowiązanie podatkowe podatnika do zapłaty VAT jest równe różnicy między podatkiem należnym z tytułu towarów i usług nabytych na późniejszym etapie obrotu a podatkiem podlegającym odliczeniu z tytułu towarów i usług nabytych na wcześniejszym etapie obrotu, kwota podatku nienależnie odliczonego niekoniecznie odpowiada temu zobowiązaniu podatkowemu.

42 Taka sytuacja ma w szczególności miejsce w postępowaniu głównym. Jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 63 opinii, w związku z tym, że spółka EN.SA. dokonywała fikcyjnych transakcji sprzedaży tych samych ilości energii elektrycznej po tej samej cenie, zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT w odniesieniu do tych transakcji nie istnieje. W tej sytuacji grzywna równa 100% kwoty podatku nienależnie odliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, która została nałożona, bez uwzględnienia faktu, że ta sama kwota VAT została prawidłowo uiszczona na późniejszym etapie obrotu, a skarbowi państwa nie poniósł w związku z tym żadnej utraty wpływów podatkowych, stanowi karę nieproporcjonalną w stosunku do zamierzonego przez nią celu.

43 W drugiej kolejności, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, zasada neutralności VAT sprzeciwia się również zastosowaniu sankcji takiej jak ta ustanowiona w prawie krajowym. W tym kontekście, jak stwierdzono w pkt 33 niniejszego wyroku, poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia bowiem możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całościowo niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

44 Tymczasem, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 57 opinii, nałożenie grzywny równej 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku prowadzi do tego, że możliwość dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT staje się bezprzedmiotowa. Nawet jeżeli bowiem dokonano korekty owego zobowiązania podatkowego, w przypadku braku ryzyka utraty wpływów podatkowych, kwota równa kwocie nienależnie odliczonego podatku pozostaje należna w ramach tej grzywny.

45 W związku z powyższym na czwartą część zadanego pytania należy odpowiedzieć, że zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiewające na te same kwoty nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie**

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji, pod warunkiem, iż prawo krajowe umożliwia dokonanie korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z owego zobowiązania, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczerplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

2) Zasady proporcjonalności i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym sprzeciwia się one przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.