

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Fiktyvūs sandoriai – Galimybės atskaityti mokestį nebuvimas – Skaityti faktų 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, kurią 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 procesą 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 pridėtinės 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 mokesčio perskaičiavimo, susijusio su mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (PVM) padidinimu, kartu su palėkanomis ir baudomis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

4 Tos pačios direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti 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 prievolė, 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 reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų 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 mokestį pagal 17 straipsnio 1 dalį ar permoką, numatytą 30 straipsnio 2 dalyje, apmokestinamojo asmens sumokėto ar mokėtino ar jam nurodyto sąskaitoje faktūroje už vykdant savo verslą, amatą ar profesinį veiklą importuotas ar įsigytas prekes ir paslaugas, mokesčio suma atskaitoma iš mokesčio, susijusio su jo vykdytais sandoriais, sumos. Teisė prekė ir paslaugų pirkimo ar importo mokesčio atskaita atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį, ir šia teise galima pasinaudoti ne vėliau kaip pateikiant deklaraciją už antruosius metus, einančius po to meto, kai atsirado teisė atskaitai, tokiomis sąlygomis, kurios yra šios teisės atsiradimo momentu.“

10 Dekreto Nr. 633/1972 21 straipsnyje numatyta:

„Jei išrašoma sąskaita faktūra už neegzistuojančius sandorius arba sąskaitoje faktūroje nurodyta suma ar su sandoriu susijusio mokesčio suma, yra didesnė nei reali, mokėtina visa sąskaitoje faktūroje nurodyta mokesčio suma.“

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

„Asmuo, neteisėtai atskaitęs sumokėtą, mokėtiną ar jam sąskaitoje faktūroje nurodytą mokestį, baudžiamas administracine bauda, kurios suma lygi atliktos atskaitos sumai“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 EN.SA. yra Italijos elektros energijos gamybos ir paskirstymo bendrovė. Mokesčių administratorius ištaisė EN.SA. PVM deklaracijas už 2009 ir 2010 mokestinius metus. Pagal Dekreto Nr. 633/1972 19 straipsnį šis administratorius atmetė teisę PVM, susijusio su elektros energijos pirkimo sandoriais, kuriuos jis laikė fiktyviais, nes elektros energija realiai nebuvo tiekiama, atskaitė ir pagal įstatyminio dekreto, nurodyto šio sprendimo 11 punkte, 6 straipsnio 6 dalį paskyrė EN.SA. baudą, kurios suma lygi nepagrįstai atskaityto PVM sumai.

13 Priešingai, mokesčių administratorius nenurodė, kad EN.SA. nevykdė savo prievolės sumokėti mokėtino PVM už kiekvieną savo elektros energijos pardavimo sandorį.

14 Administratoriaus teigimu, šie tvirtinami sandoriai sudaro žiediną to paties kiekio už tą pačią kainą elektros energijos pardavimo tai pačiai grupei priklausančioms bendrovėms sistemą. Jie buvo sudaryti siekiant vienintelio tikslo, kad *Green Network* grupė galėtų pateikti palankesnes sąskaitas, siekdama gauti banko finansavimą.

15 Mokesčių administratorius pateikė EN.SA. du pranešimus apie perskaičiavimą, atitinkančius mokėtino PVM padidinimą su palėkanomis ir bauda, atitinkamai 47 618 491 euro už 2009 mokestinius metus ir 22 001 078 eurų už 2010 mokestinius metus sumoms.

16 EN.SA. pareiškė ieškinius dėl šių pranešimų *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokestinė ginčų komisija, Italija), kuri juos atmetė. Ši bendrovė pateikė apeliacinį skundą dėl šio teismo sprendimo *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijos regiono mokestinė ginčų komisija).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia faktą, kad fiktyvūs elektros energijos pardavimo sandoriai, nagrinėjami pagrindinėje byloje, juos sudariusiam asmeniui nesuteikė jokios mokesčių lengvatos dėl sandorių žiedinio pobūdžio ir valstybės išdas neprarado pajamų. Jam kyla klausimas, ar šiuo atveju, kiek tai susiję su fiktyviais sandoriais, aplinkybė, kad

Ar kio subjektas turi sumokėti PVM yra suderinama su Sąjungos teisės principais. Nesant sukaviavimo 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 sųskaitų faktų už fiktyvius sandorius išrašymas.

18 Tokiomis aplinkybomis *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijos regiono mokestinių ginų 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 sųskaitų faktų už sandorius išrašymo) ir 1997 m. gruodžio 18 d. *decreto legislativo n. 471* (įstatyminis 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 perėjimo sumokėto mokesčio už vieną ginąjį sandorį, susijusį su tuo pačiu subjektu ir ta pačia apmokestinamąja verte;
- b) mokestis taikomas ir jį sumokėti turi perleidėjas (nepagrįstai sumokėto sumą 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 nustatytą Sąjungos teisės principą PVM srityje“ išaiškinimu, konkrečiai nurodęs proporcingumo ir neutralumo principus, tokia aplinkybė nekludo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui visą aiškinimo aspektą, kurie gali būti naudingi sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar tas teismas juos nurodė savo pateiktuose klausimuose. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi iš visos prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, ypač iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti atsižvelgiant į pagrindinės bylos dalyką 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 punktą; 2019 m. vasario 7 d. Sprendimo *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, 32 punktą ir 2019 m. vasario 12 d. Sprendimo *TC*, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, 37 punktą).

Dėl dviejų pirmųjų klausimo dalių

20 Pirmosiomis dvejomis klausimo dalimis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinė byloje, kai fiktyvus elektros energijos pardavimas žiediniu būdu tarp to pačio kio subjektų ir už tas pačias sumas nesukuri mokestinių pajamų praradimo, PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės aktą, pagal kurį negalima atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurodę PVM sųskaitoje fakturoje, privalo jį sumokėti, skaitant ir už fiktyvų sandorį.

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 iš apmokestinamojo pardavimo sandorio, kurie suteikia teisę atskaitai, kaina (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 punktą).

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 fakturoje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sąskaitoje fakturoje nurodytą PVM turi sumokėti ši sąskaita faktura išrašęs asmuo, net jei nevyko realus apmokestinamasis sandoris (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroytrans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 38 punktą).

27 Iš esmės minėtos dvi taisyklės netaikomos tam pačiam ūkio subjektui. Sąskaitoje fakturoje 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 faktura su nurodyta PVM suma išrašantis asmuo, ir kitą sąskaita faktura 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 faktura išrašęs asmuo, pagal PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatytą taisyklę EN.SA. turėjo prievolę sumokėti į valstybės iždą sąskaitoje fakturoje nurodytą PVM sumą. Priešingai, atsižvelgiant į fiktyvą atitinkamą sandorį pobūdį, pagal šios direktyvos 168 straipsnyje nustatytą reikalavimą ši bendrovė negalėjo atskaityti tą pačią mokesčio sumą, kokia nurodyta sąskaitoje fakturoje, kurią ji gavo atpirkdamą 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 vykdant 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 sąlyga, 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 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 38 punktą).

31 Vis dėlto kova su galimu sukaviavimu, mokesčių 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). Tačiau mokestinio pajamų praradimo grėsmė iš esmės nėra visiškai panaikinama, jei sąskaitos faktūros, kurioje nepagrįstai nurodyta PVM suma, gavėjas gali ja pasinaudoti, kad atskaitytų šį mokestį (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 mokestinio pajamų praradimo grėsmę, galinčią kilti dėl teisės atskaitą (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 32 punktas).

33 Vis dėlto pagal proporcingumo principą ta pareiga neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, visų pirma, neturi per daug pažeisti PVM neutralumo principo. Tačiau tokiu atveju, kaip nagrinjamas pagrindinis byloje, kai sandorio fiktyvusis pobūdis kliudo atskaityti mokestį, PVM neutralumo principo laikymasis užtikrinamas valstybių narių numatytina galimybe ištaisyti bet kokį sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turėjo savo sąžiningumą arba laiku visiškai pašalino mokestinio pajamų praradimo grėsmę (2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 43 punktas).

34 Šiuo atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimais Teisingumo Teismui matyti, kad EN.SA. sąmoningai išrašė sąskaitas faktūras, kurios nesusijusios su jokių realių sandorių. Tokiomis aplinkybėmis ši bendrovė negali remtis savo sąžiningumu. Vis dėlto, pasak prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo, atitinkamą bendrovę fiktyvūs elektros energijos pardavimai viena kitai nesukėlė mokestinio pajamų praradimo. Kaip savo išvados 47 punkte nurodė generalinis advokatas, taip yra dėl to, kad atitinkamos bendrovės reguliariai mokėjo PVM už savo elektros energijos pardavimus ir vėliau tą patį elektros energijos kiekį už tą pačią kainą atpirkdamos atskaitė tokį patį PVM sumą, kaip ir sumokėjo.

35 Esant tokioms aplinkybėms, iš šio sprendimo 33 punkto matyti, kad PVM direktyva, kartu su neutralumo ir proporcingumo principais, nustato, kad valstybės narės leistų sąskaitą faktūrą, susijusią su fiktyviu sandoriu, išrašiusiam asmeniui prašyti grąžinti toje sąskaitoje faktūroje nurodytą mokestį, kurį jis turėjo sumokėti, jei laiku visiškai pašalina mokestinio pajamų praradimo grėsmę.

36 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateikto klausimo dvi pirmąsias dalis reikia atsakyti taip: esant tokiai situacijai, kaip nagrinjama pagrindinė byloje, kai fiktyvus elektros energijos pardavimas žiediniu būdu tarp tų pačių tų subjektų ir už tas patias sumas nesukėlė mokestinio pajamų praradimo, PVM direktyva, kartu su neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės akto, pagal kurį negalima atskaityti PVM, susijusio su fiktyviais sandoriais, o asmenys, nurodę PVM sąskaitoje faktūroje, privalo jį sumokėti, įskaitant ir už fiktyvų sandorį, su sąlyga, kad pagal nacionalinę teisę galima pakoreguoti mokesčio skolą, atsirandančią iš šios pareigos, kai ši sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris neveikė sąžiningai, laiku visiškai pašalino mokestinio pajamų praradimo grėsmę, o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl trečiosios klausimo dalies

37 Trečiojo savo klausimo dalimi prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia

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

38 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį leidžiama valstybės 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 numatytų sąlygų, siekiant pasinaudoti teise ? 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 kompetenciją jos turi ?gyvendinti 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 ?vertinti, ar nagrinėjama sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, ? pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir sankcijos dydžio nustatymo taisyklės (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 ? 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 ?sigytas 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 ? tai, kad ta pati pardavimo PVM suma buvo reguliariai mokama ir dėl to valstybės išdas neprarado jokių mokestinių 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 s?skaitoje fakt?roje nepagrįstai nurodytą mokestį, jei s?skaitė fakturą išrašęs asmuo ?rodo savo s?žiningumą ar kai jis laiku visiškai pašalina mokestinių 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 mokestinių pajamų praradimo grėsmės, suma, lygi nepagrįstai atskaityto mokesčio sumai, lieka mokėtina kaip ši bauda.

45 Taigi ? trejų? 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 atskaitą 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 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, skaitant ir už fiktyvų sandorį, su sąlyga, kad pagal nacionalinę teisę galima pakoreguoti mokesčio skolą, atsirandančią iš šios pareigos, kai ši sąskaita faktūrą išrašęs 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 atskaitą baudžiama bauda, lygia atliktos atskaitos sumai.

Parašai.

* Proceso kalba: italų.