

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2019 m. sausio 17 d.(1)

Byla C-712/17

EN.SA. Srl

prieš

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(*Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijos regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Fiktyvūs sandoriai – Atsisakymas leisti atlikti PVM atskaitą – Prievolės sumokėti mokestį atsiradimas išrašius sąskaitą faktūrą – Viso neatskaitytino PVM dydžio papildoma sankcija – Suderinamumas su neutralumo principu – Suderinamumas su proporcingumo principu“

I. Pavadas

1. Šis atvejis taip pat(2) susijęs su PVM teisės aktu „baudžiamuoju pobūdžiu“. Dėl kovos su sukčiavimu PVM Teisingumo Teismas gana griežtas: gali būti neleidžiama atlikti atskaitos (ir atleisti nuo mokesčio) ne tik tada, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, bet ir tada, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad susigydamas prekės ar paslaugos dalyvavo su sukčiavimu PVM susijusiame sandoryje(3).

2. Kyla klausimas, ar šis griežtas požiūris (atsisakymas leisti atlikti atskaitą visuose tiekimo grandinės etapuose) taikomas ir tada, kai nėra sukčiavimo PVM, tačiau sudarant fiktyvius sandorius siekiama gauti kitą neteisėtą pranašumą. Ar tokiu atveju atitinkami asmenys, be baudžiamosios teisės sankcijų, gali būti „baudžiami“ pagal PVM teisės aktus, kai ilgoje tiekimo grandinėje kiekvienam jų neleidžiama atlikti atskaitos ir kartu nustatoma prievolė sumokėti mokestį ir papildomai 100 % PVM, kurio neleidžiama atskaityti, dydžio administracinę sankciją?

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva

2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(4) (toliau – PVM direktyva).

4. Šios direktyvos 168 straipsnio 7 dalyje ir a punkte nustatyta:

„1. 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 <...>“

5. PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

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

B. Italijos teisė

6. PVM direktyvos reikalavimai Italijos teisė buvo perkelti keliais Respublikos Prezidento dekretais.

7. 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica* 633/72 (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633/72; toliau – Dekretas Nr. 633/72) 19 straipsnyje nustatyta, kad „iš apmokestinamojo asmens mokamo mokesčio už sudarytus sandorius turi būti atskaitoma jo sumokėto ar mokėtino mokesčio suma arba atgrąžtinio reikalavimo suma, susijusi su prekėmis ar paslaugomis, importuotomis ar įsigytomis vykdant verslo, amatų ar laisvosios profesijos veiklą“.

8. Dekreto Nr. 633/72 21 straipsnio 7 dalyje nustatyta: „Jei išrašoma sąskaita faktūra už nesamus sandorius arba sąskaitoje faktūroje nurodyta sandorį ar atitinkamą mokesčio sumą yra didesnė už faktinį sumą, šis mokestis tampa mokėtinas už visą nurodytą sumą arba sąskaitų faktūrų duomenis atitinkantį sumą“.

9. Remiantis Dekreto Nr. 633/72 26 straipsniu, kai sandoris, dėl kurio buvo išrašyta ir registruota sąskaita faktūra, visiškai arba iš dalies nevyksta, šioje teisės normoje numatytais sąlygomis ir per joje nustatytą laikotarpį pardavėjas turi teisę registruoti ir atskaityti PVM, o pirkėjas, siekdamas susigrąžinti sumokėtą sumą, turi kreiptis į ją, pasinaudodamas atgrąžtinio reikalavimo teise.

10. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal 1997 m. gruodžio 18 d. *Decreto legislativo* 471 (įstatyminis dekretas Nr. 471) 6 straipsnio („Sandorių dokumentavimo, registracijos ir identifikavimo pareigos pažeidimas“) 6 dalį mokesčio administratorius turi teisę skirti visos PVM sumos, kurios neleista atskaityti, dydžio sankciją.

III. Pagrindinė byla

11. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinės bylos aplinkybės yra tokios.

12. Ieškovų pagrindinėje byloje (bendrovė EN.SA. S.r.l.; toliau – EN.SA) vykdo elektros energijos prekybos veiklą; elektros energija ji prekiauja sudarydama išankstinius sandorius, kurių neprivalo registruoti *Piattaforma dei Conti Energia* (PCE, Energetikos apskaitos platforma).

13. 2009 ir 2010 mokesčiais metais EN.SA didelį kiekį elektros energijos pardavė grupės *Green Network* bendrovėms ir vykdydama „žiedines“ operacijas į ją iš jos nupirko. Buhalterinėje apskaitoje šie sandorai dydis buvo nurodytas teisingai. Taip pat buvo išrašytos atitinkamos šios

sandori? s?skaitos fakt?ros.

14. Neaišku, ar EN.SA priklauso ?moni? grupei *Green Network*, ar yra savarankiška ?mon?. Taip pat neaišku, ar EN.SA tuoj pat ir tokia pa?ia kaina atpirkto tok? pat? kiek? elektros energijos. Taip pat neaišku, koks buvo pardavimo ir pirkimo iš t? pa?i? asmen? tikslas. Finans? tarnyba sp?ja, kad šiais sandoriais buvo siekiama juose dalyvavusi? bendrovi? buhalterin?je apskaitoje nurodyti dideles sumas, kad jos ?gyt? (geresn?) galimyb? gauti banko finansavim?. EN.SA tai neigia.

15. Vis d?lto aišku tai, kad ši? su elektra susijusi? sandori? s?skaitose fakt?rose nurodytas PVM buvo laiku ir nustatyta tvarka sumok?tas ir atitinkamas pirk?jas atliko jo atskait?. Taip pat aišku tai, kad mokes?i? administratorius d?l to nepatyr? joki? su PVM susijusi? nuostoli?. Vis? pirma, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atmestina bet kokia „karuselinio suk?iavimo“ galimyb?. Vis d?lto, remiantis prejudiciniu klausimu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas preziumuoja, jog šioje byloje vertintini su elektra susij? sandoriai 2009 ir 2010 mokestiniais metais laikytini ne?vykusiais.

16. Mokes?i? administratorius pri?m? sprendim?, juo EN.SA neleido pirminiame etape (t. y. kiek ji elektros energij? pirkto) atlikti atskaitos už šiuos ne?vykusius sandorius. D?l paskesniame etape (t. y. kiek EN.SA elektros energij? pardav?) ne?vykusi? sandori? buvo nustatyta atitinkama prievol? sumok?ti mokest?, nes EN.SA s?skaitose fakt?rose PVM buvo nurodytas atskirai. Tod?l už 2009 m. buvo nustatytas 47 618 491,00 EUR, už 2010 m. – 22 001 078,00 EUR dydžio mok?tinas mokestis (papildomas PVM, pal?kanos ir sankcijos).

17. D?l šio sprendimo EN.SA padav? skund?, j? *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* (Milano provincijos mokestini? gin?? komisija, Italija) atmet?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi priimti sprendim? d?l EN.SA apeliacinio skundo.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

18. 2017 m. spalio 9 d. nutartimi, kuri buvo gauta 2017 m. gruodžio 20 d., *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijos regiono mokestini? gin?? komisija, Italija) pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismui pateik? š? prejudicin? klausim?:

„Ar tais atvejais, kai d?l sandori?, kurie pripažinti ne?vykusiais, bet kuriais nebuvo padaryta žalos valstyb?s biudžetui ir nebuvo suteikta jokios mokes?i? lengvatos mokes?i? mok?tojui, nacionalin?s taisykl?s, nustatytos 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica* 633/72 (Italijos Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633/72) 19 straipsnyje („Atskaita“), 21 straipsnio („S?skait? pagal sandorius išrašymas“) 7 punkte ir 1997 m. gruodžio 18 d. *Decreto legislativo* 471 (?statyminis dekretas Nr.471) 6 straipsnio („Sandori? dokumentavimo, registracijos ir identifikavimo pareigos pažeidimas“) 6 punkte, atitinka Teisingumo Teismo nustatytus S?jungos teis?s principus d?l PVM, turint omenyje, kad, taikant vidaus taisykles, nustatyta, jog:

a) negalima pakartotinai susigr?žinti pirk?jo sumok?to pirkimo mokes?io n? už vien? gin?ijam? sandor?, susijus? su tuo pa?iu subjektu ir ta pa?ia apmokestinam?ja verte;

b) mokestis ir pareiga mok?ti mokest? už sutampan?ius paraleliai vykdomus pardavimo sandorius, kurie taip pat pripažinti ne?vykusiais, taikomi pardav?jui (nepagr?stai sumok?t? sum? susigr?žinimas negalimas);

c) skiriama bauda, kurios suma lygi pirkimo mokes?io, pripažinto neatskaitomu, sumai?“

19. Procese Teisingumo Teisme Italijos Respublika ir Europos Komisija pateik? rašytines

pastabas.

V. Vertinimas

A. Pirminis pastabos dėl faktinių aplinkybių ir prejudicinio klausimo

20. Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, remiantis konkrečiu prejudiciniu klausimu reikia preziumuoti, jog šie su elektra susiję sandoriai yra nevykę (neegzistuojantys) sandoriai (t. y. fiktyvūs sandoriai), kurie niekada nebuvo sudaryti.

21. Vis dėlto, sprendžiant iš apibūdintų faktinių aplinkybių, neatmestina, kad sandoriai yra vykę (t. y. tikri). Kadangi sudarant su elektros energija susijusius sandorius tarp prekyautojų elektros energija galiausiai niekada nevyksta fizinis elektros energijos perdavimas, o tik (dažniausiai elektroniniu būdu) perkamos ir parduodamos elektros energijos be mokesčių, tam nereikalingi jokie konkretūs perdavimo veiksmai. Jei šios be mokesčių teisinių požymių buvo iš tikrųjų veiksmingai perduotos, vien remiantis aplinkybe, kad šiais sandoriais galėjo būti siekta tik dirbtinai padidinti balansą, negalima daryti išvados, jog sandoriai yra nevykę(5). Netgi būtų galima preziumuoti, kad šiam tikslui pasiekti kaip tik reikalingi veiksmingai vykę sandoriai. Kadangi (elektroninis) prekybos elektros energija operacijos išlaidos yra veikiau nereikšmingos, nėra jokio pagrindo tikrus sandorius keisti fiktyviais.

22. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turėtų atidžiai išnagrinėti, ar sandoriai vis dėlto nėra vykę. Jei taip, kiltų kita problema – ar leisti daryti atskaitą, kai buvo sukaujamą, tačiau pagal PVM teisės aktus veiksmai atlikti teisėtai; vis dėlto Teisingumo Teismo to neklausama.

B. Teisinis vertinimas

23. Pateiktas prejudicinis klausimas apima tris kitus aspektus, kuriuos nagrinėsiu atskirai. Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės nori žinoti, ar pagal PVM direktyvos 168 straipsnį leidžiama, esant tiekimo grandinei, kurios sandoriai laikomi nevykusiais, kiekvieną kartą neleisti atlikti atskaitos (apie tai – 1 skirsnyje). Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas galiausiai nori žinoti, ar pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, esant nevykusiems perpardavimo sandoriams, vis tiek gali būti imamas mokestis (nesuteikiant galimybės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas) (apie tai – 2 skirsnyje). Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės nori žinoti, ar tokiu atveju yra proporcinga neatskaitytino PVM dydžio papildoma sankcija (apie tai – 3 skirsnyje).

1. Atsisakymas leisti atlikti atskaitą nevykusių sandorių atveju

24. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamajam asmeniui leidžiama atlikti atskaitą tik tam tikromis sąlygomis. Pirma, apmokestinamasis asmuo sandorius turi vykdyti pats, antra, jis gali atskaityti tik PVM, kurį jis turi sumokėti ar sumokėjo už prekių tiekimą, kurį jam atliko kitas apmokestinamasis asmuo. Pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį elektros energija laikoma materialiuoju turtu.

25. Taigi atskaita gali būti atliekama, kai elektros tiekimo sandoris iš tikrųjų įvyko(6). Atskaita negalima, kai tiekimo sandoris iš tikrųjų nevyko(7).

26. Kaip nurodo Komisija ir Italija, tai, kad fiktyvų tiekimą atliekantis tiekėjas turi prievolę sumokėti mokestį pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, nes išrašė fiktyvaus tiekimo sandorio sąskaitą faktūrą ir joje atskirai nurodė PVM, yra nereikšminga. Mat Teisingumo Teismas jau kelis kartus pažymėjo, kad teisė į atskaitą netaikoma mokesčiui, kuris yra mokėtinas vien dėl to, kad

nurodytas s?skaitoje fakt?roje(8).

27. Remiantis tuo darytina išvada, kad EN.SA neturi teis?s ? atskait?, jeigu jai nebuvo atliktas tiekimas. Šios išvados niekaip nekei?ia ir ta aplinkyb?, kad ilgoje tiekimo grandin?je buvo paeiliui sudaryti keli fiktyv?s sandoriai. Pagal PVM direktyvos 168 straipsn? nediferencijuojama tarp vieno ir keli? paeiliui arba „žiediniu“ principu sudaryt? tiekimo sandori?.

28. Taigi šiuo atveju, nesant teis?s ? atskait?, nekyla klausimo d?l atsisakymo leisti atlikti atskait? d?l suk?iavimo.

2. D?l išrašytos s?skaitos fakt?ros atsirandanti prievol? sumok?ti mokest?

29. Toliau reikia išnagrin?ti, ar, nepaisant fiktyvaus tiekimo pirminiame etape, kai nesuteikiama teis?s ? atskait?, gali b?ti nustatomas PVM už fiktyv? tiekim? paskesniame etape. Esant ilgai tiekimo grandinei, atitinkamai valstybei tai sugeneruot? labai dideles mokestines pajamas, nors PVM teis?s aktuose numatyt? faktini? aplinkybi? (2 straipsnio 1 dalis – apmokestinamojo asmens atliekamas tiekimas arba teikiama paslauga už atlyg?) n?ra.

a) Fiktyvi? sandori? s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens prievol? sumok?ti mokest?

30. Atsakant ? š? klausim? lemiam? reikšm? turi PVM direktyvos 193 ir 203 straipsniai. PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatyta, kad PVM pirmiausia moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinam? prek? tiekim?. Kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, prek? tiekimo nebuvo. Be to, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta, kad PVM (taip pat) moka bet kuris asmuo, nurod?s prid?tin?s vert?s mokest? s?skaitoje fakt?roje. EN.SA atveju yra b?tent tokios faktin?s aplinkyb?s.

1) PVM direktyvos 203 straipsnio prasm? ir tikslas

31. PVM direktyvos 203 straipsnio prasm? ir tikslas yra užkirsti keli? mokestini? pajam? praradimo gr?smei, kuri gali kilti s?skaitos fakt?ros gav?jui remiantis šia s?skaita fakt?ra atlikus nepagr?st? atskait?(9). Ši? gr?sm? galima aiškiai matyti šio atvejo faktin?mis aplinkyb?mis.

32. Teis? ? atskait? taikoma tik tokiems mokes?iams, kurie susij? su PVM apmokestinamu sandoriu(10). Vis d?lto mokestini? pajam? praradimo gr?sm? teb?ra tol, kol s?skaitos fakt?ros su nepagr?stai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, siekdamas ?gyvendinti teis? ? atskait? pagal PVM direktyvos 168 straipsn?(11). Mat neatmestina, kad mokes?i? administratorius laiku nekonstatuos, jog formaliai turima teise ? atskait? negalima leisti pasinaudoti d?l esmini? teisini? priežas?i?.

33. Taigi PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama nuoseklumo tarp s?skaitos fakt?ros gav?jo atliekamos atskaitos ir s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens prievol?s sumok?ti mokest?, kaip paprastai b?t? tikro tiekimo tarp tiek?jo ir pirk?jo atveju. Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, neb?tina, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas iš tikr?j? atlikt? atskait?.

34. Galiausiai s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nepriklausomai nuo savo kalt?s (t. y. abstrak?iai) atsako už rizik?, kad s?skaitos fakt?ros gav?jas, remdamasis šia (neteisinga) s?skaita fakt?ra, gali atlikti nepagr?st? atskait?. Tai yra abstrakti s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens atsakomyb? už gr?sm?. Ji apima ne tik klaid? pritaikant teising? mokes?io tarif? (dažniausiai s?skaitoje fakt?roje nurodomas ne lengvatinis, o ?prastas mokes?io tarifas), bet ir vis? pirma atsiskaitant už fiktyvius sandorius.

2) Klausimas, ar atitinkama teis?s norma netaikoma atsiskaitant už fiktyv? tiekim?

35. Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi atitinkamos paslaugos neapmokestinamos PVM, klaidingai saskaitoje faktoroje kaip PVM nurodyta suma negali būti kvalifikuojama kaip PVM(12).

36. Nuoseklus šios jurisprudencijos laikymasis šiuo atveju reikštų, kad dėl atsiskaitymo už fiktyvius sandorius – kadangi jie taip pat neapmokestinami PVM (žr. šios išvados 25 ir paskesnius punktus) – nekiltų teisinių pasekmių pagal PVM direktyvos 203 straipsnį. PVM direktyvos 203 straipsnis būtų taikomas tik nurodyto per didelio PVM už (realų) tiekimą arba paslaugų atveju. Vis dėlto nei iš šios nuostatos formuluotės, nei iš prasmės ir tikslo, t. y. abstrakčios atsakomybės už grėsmę, nėra jokio tokio apribojimo pagrindo.

37. Be to, Teisingumo Teismas tame pačiame ir dar viename sprendime(13) konstatavo, kad Šeštojoje direktyvoje(14) aiškiai nenumatyta atvejo, kai saskaitoje faktoroje per klaidą nurodomas PVM, nors jo mokėti nereikia. Vis dėlto galiausiai ir šiuose sprendimuose buvo kalbama apie tokį sskaitą faktūrą patikslinimą, kuri PVM direktyvos 203 straipsnyje iš tikrųjų nenumatyta(15). Be to, šie sprendimai buvo susiję ne su smoningu atsiskaitymu už fiktyvius sandorius, o su klaidomis dėl apmokestinamuoju asmeniu laikytino subjekto ir sandorių vietos.

38. Visų pirma Teisingumo Teismas kitoje byloje patvirtino, kad Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktas (jis atitinka PVM direktyvos 203 straipsnį) apima ir *pro forma* sskaitas faktūras (t. y. sskaitas faktūras už fiktyvius sandorius)(16).

39. Galiausiai tikslas nėra tas, kad už kilusią (abstrakčią) mokestinių pajamų praradimo grėsmę būtų atsakingas tik sskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris pritaikė ne to dydžio mokesčio tarifą arba smoningai nurodė PVM už neapmokestinamą sandorį, o ne tas, kuris smoningai atsiskaito už fiktyvius sandorius. Abiem atvejais mokestinių pajamų praradimo grėsmė dėl sskaitos faktūros gavėjo atliekamos nepagręstos atskaitos yra tokia pati(17). Todėl ir Komisija, ir Italija preziumuoja, kad PVM direktyvos 203 straipsnis šiuo atveju taikytinas.

40. Taigi PVM direktyvos 203 straipsnis apima kaip tik ir šio atvejo faktines aplinkybes, kai sskaitoje faktoroje buvo smoningai nurodytas PVM, nors jo mokėti nereikėjo, nes nebuvo sandorių. Todėl iš esmės EN.SA privalo sumokėti PVM, kurį nurodė fiktyvių sandorių sskaitose faktūrose.

b) Pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančios prievolės sumokėti mokestį patikslinimas

41. Taip pat reikia išnagrinėti, ar ši prievolė sumokėti mokestį bet kuriuo atveju turi būti galima patikslinti tuomet, kai iš tikrųjų nėra mokestinių pajamų praradimo grėsmės. Šis klausimas visų pirma kyla dėl to, kad iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo galima suprasti, jog susigrąžinti nepagręstai sumokėtą PVM nėra galimybės.

42. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje (kaip ir dabar galiojančioje PVM direktyvoje) nėra nuostatos, susijusios su pateiktoje sskaitoje faktoroje nepagręstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sskaitą faktūrą išrašęs asmuo(18). Tol, kol Sąjungos teisės aktų leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės(19).

1) Pareiga suteikti patikslinimo galimybę

43. Taigi, siekdamas užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo rodo, kad jis yra sąžiningas(20).

44. Taip pat, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinį pajamų praradimo grėsmę, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės *negali* tokio ištaisymo siesti su šiuo sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu(21). Be to, toks ištaisyimas negali priklausyti nuo mokesčių institucijų diskrecijos(22).

45. Be to, priemonės, kurių valstybės narės gali imtis, siekdamas užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas(23). Tai visų pirma taikoma abstrakčiomis grėsmės aplinkybomis (apie tai žr. šios išvados 34 ir 35 punktus).

46. Taigi, jei dėl sąlygų, kurios nustatytos norint teikti prašymus sugrąžinti mokesčius, PVM susigrąžinti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, pagal minėtus principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrą tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį(24).

47. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokestinį pajamų praradimo grėsmės nėra. Taip yra dėl to, kad mokėtina PVM nustatyta tvarka sumokėto sandoriuose dalyvavusios bendrovės, todėl mokėtino PVM ir anksčiau sumokėto PVM atskaitos nuoseklumo Italijos valstybė nėra vienam dalyviui PVM negrąžino anksčiau, nei ji tą sumą gavo. Taigi tikslas užtikrinti atskaitos ir prievolės sumokėti mokestį nuoseklumą (apie tai žr. šios išvados 32 ir paskesnius punktus) šiuo atveju nebuvo pažeistas.

48. Be to, iš faktinių aplinkybių ir prejudicinio klausimo matyti, kad mokesčių administratoriui visos dalyvavusios bendrovės žinomos ir jis joms visoms neleido atlikti nepagrįstos atskaitos. Taigi mokestinį pajamų praradimo grėsmės nėra ir šiuo aspektu. Tad, jei dėl atsiskaitymo už fiktyvius sandorius mokestinį pajamų praradimo grėsmės nekyla, turi būti galima patikslinti šį mokestį pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, net jei atsižvelgiant į fiktyvius sandorius EN.SA elgėsi nesąžiningai.

2) Patikslinimo momentas

49. Reikiamas patikslinimo momentas yra tada, kai paaiškėja, kad mokestinį pajamų praradimo grėsmės nėra. Šiuo atveju tai galėtų būti, pvz., momentas, kai mokesčių administratorius sužinojo, kad sąskaitos faktūros gavėjas neturi teisės į atskaitą, ir veiksmingai atsisakė leisti jam ją atlikti.

50. Klausimą, ar pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančios prievolės sumokėti mokestį patikslinimo sąlyga taip pat yra sumos grąžinimas sąskaitos faktūros gavėjui, jeigu jis savo teise atlikti atskaitą naudojo sąžiningai, atsakyti nereikia, nes šiuo atveju susijusi grupė *Green Network* nesiėlgė sąžiningai(25).

3) Išvada

51. Darytina išvada, kad pagal Sąjungos teisę (visų pirma proporcingumo ir PVM neutralumo principus) turi būti suteikiama galimybė patikslinti pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančią prievolę sumokėti PVM, kuri suprantama kaip abstrakti atsakomybė už mokestinį

pajam? praradimo gr?sm?, tuo momentu, kai ši gr?sm? išnyksta.

52. Vis dėlto, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, pagal S?jungos teis? valstyb?ms nar?ms nedraudžiama fiktyvi? s?skait? fakt?r? (už fiktyvius sandorius) išrašymo laikyti nusikaltimu ir už tai bausti nacionalin?s teis?s aktuose numatytais sankcijomis(26).

3. 100 % nepagr?stai atliktos atskaitos dydžio sankcijos proporcingumas

53. Galiausiai dar reikia atsakyti ? prašymo priimti prejudicin? sprendim? tre?ioje dalyje iškelt? klausim?, ar tokiu atveju, kaip šis, 100 % nepagr?stai atliktos atskaitos dydžio papildoma sankcija yra proporcinga.

54. Nesuderinus S?jungos teis?s akt? dėl sankcij?, taikom? nesilaikant šiais teis?s aktais nustatytoje tvarkoje numatyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto ?gyvendindamos savo kompetencij? jos turi atsižvelgti ? S?jungos teis? ir jos bendruosius principus, taigi paisyti proporcingumo principo(27).

55. Taigi, tokiomis sankcijomis neturi b?ti viršijama tai, kas b?tina teisingo mokes?io surinkimo ir suk?iavimo išvengimo tikslams pasiekti. Siekiant ?vertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo princip?, reikia, be kita ko, atsižvelgti ? pažeidimo, už kur? siekiama nubausti, pobūd?, sunkum? ir jos sumos nustatymo taisykles(28).

56. Dėl valstybi? nari? galimybi? pagal PVM teis?s aktus skirti finansines sankcijas Teisingumo Teismas pri?m? jau kelis sprendimus, kuriuose pripažino, kad sankcijos leistinos. Vis dėlto jas skiriant negali b?ti nepaisoma vertinim? pagal PVM teis?s aktus ir negali kilti gr?sm?s PVM neutralumui(29).

57. Šiuo atveju, skiriant 100 % nepagr?stai atliktos atskaitos dydžio sankcij?, b?tina pagal PVM direktyvos 203 straipsn? atsirandan?ios prievol?s sumok?ti mokest? tikslinimo galimyb? galiausiai neturi prasm?s. Taip yra dėl to, kad net jei, nesant mokestini? pajam? praradimo gr?sm?s, pagal PVM direktyvos 203 straipsn? atsirandanti prievol? sumok?ti mokest? b?t? patikslinta, likt? palyginti didel? pinigini? skola. Jei pirkimo ir pardavimo kaina b?t? identiška, likt? netgi identiško dydžio pinigini? skola.

58. Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad ir 50 % sankcija atrodo neproporcinga, jei dėl atitinkam? veiksni? nesumaž?jo mokes?io administratoriaus pajamos ir nebuvo mokestinio suk?iavimo požymi?, ta?iau tai išnagrin?ti turi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas(30). Tai juo labiau pasakytina apie 100 % dydžio sankcij? tokiu atveju, kai nebuvo nei mokestin?s žalos, nei mokestinio suk?iavimo(31).

59. Be to, kaip Teisingumo Teismas nusprend? jau kitose bylose(32), galimos ir kitos – švelnesn?s – priemon?s. Pavyzdžiui, šiuo atveju galima skirti baud? arba finansin? sankcij?, kuri b?t? proporcinga pažeidimo rimtumui ir žalos dydžiui. Akivaizdu, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s norm? sankcija skiriama kiekvienu atveju, neatsižvelgiant ? konkre?ias aplinkybes ir konkre?i? gr?sm? netekti PVM pajam?, kitaip tariant, konkre?i? su PVM susijusi? žal?. Vis dėlto tokia sankcija, kaip pagr?stai pažymi Komisija, viršija tai, kas b?tina teisingo mokes?io surinkimo ir mokestinio suk?iavimo išvengimo tikslams pasiekti (dėl ši? tiksl? žr. pirmiausia PVM direktyvos 273 straipsn?, taip pat 131 straipsn?).

60. Dėl tos pačios priežasties nagrinėjama sankcija negali būti laikoma proporcinga ir atsižvelgiant į nepagrįstai išrašytas sąskaitas faktūras (dėl tokios galimybės žr. šios išvados 53 punktą), juo labiau kad ji siejama ne su šiose sąskaitose faktūrose nurodytu mokėtinu mokesčiu ir mokestinių pajamų praradimo grėsme, o su prieš tai nepagrįstai atlikta atskaita.

61. Taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad, be (dėl fiktyvių tiekimo sandorių pirminiame etape) nepagrįstai atliktos atskaitos, buvo nepagrįstai pervestas PVM už fiktyvius tiekimo sandorius paskesniame etape. Abu „mokėjimai“ susiję su tuo pačiu tiekimo objektu ir jau vien dėl to negali būti traktuojami atskirai. Abu atlikti nepagrįstai, todėl turi būti anuliuoti.

62. Be to, kaip aiškiai matyti iš PVM direktyvos sistemos (žr. PVM direktyvos 206 straipsnį), apmokestinamojo asmens mokėtino mokestis visada sudaro už pirminiame etape atliktą tiekimą mokėtinas mokestis, atžymus atskaitytiną PVM, sumokėtą už tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu pirminiame etape gautą tiekimą. Šis principas reikėtų atsižvelgti ir vertinant sankciją už fiktyvius sandorius proporcingumą.

63. Šiuo atveju, atlikus abiejų reikalavimų užskaitą, konkreti EN.SA mokėtina suma (kartu – Italijos mokestinė žala) yra lygi 0 EUR, jei pirkimo ir pardavimo kaina buvo identiška, o remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo argumentais, taip ir buvo. 100 % nepagrįstai ir Italijos valstybės nenaudai atliktos atskaitos dydžio sankcijos skyrimas, neatsižvelgiant į taip pat nepagrįstai, tačiau Italijos valstybės naudai pervestą PVM sumą, dėl glaudžios abiejų reikalavimų tarpusavio sąsajos yra neproporcinga priemonė.

64. Vis dėlto Italija gali savo nuožiūra nustatyti proporcingas pagal PVM direktyvos 203 straipsnį (abstrakti atsakomybė už grėsmę) mokėtino mokesčio palėkanas už laikotarpį iki jo patikslinimo ir, kaip jau paaiškinta, už fiktyvių sandorių sąskaitų faktūrų išrašymą nubauti pagal baudžiamąjį teisę.

VI. Išvada

65. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijos regiono mokestinių ginčų komisija, Italija) klausimą:

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 ir 203 straipsnius leidžiama situacija, kai, sudarius fiktyvius sandorius, vienu metu dėl sąskaitų faktūrų išrašymo kyla prievolė sumokėti mokestį ir neleidžiama atlikti atskaitos (taip pat kelis kartus „žiediną“ tiekimo grandinėje). Tam reikalinga sąlyga, kad pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančią prievolę sumokėti mokestį būtų galima patikslinti, kai tik išnyksta mokestinė pajamų praradimo grėsmė. Tokiu atveju dėl neteisingos sąskaitos faktūros išrašymo galima skirti sankciją, tačiau viso neatskaitytino PVM, sumokėto už fiktyvų gautą tiekimą pirminiame etape, dydžio sankcija yra neproporcinga, jei atitinkamas PVM už fiktyvų atliktą tiekimą paskesniame etape buvo pervestas, todėl mokestinė pajamų praradimo grėsmė nekilo.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Nesiekiamas išsamumo: žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimą *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *PPUH Stehcomp* (C-277/14, EU:C:2015:719), 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimą *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547), 2012 m. birželio 21 d. Sprendimą *Mahagében*

(C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446).

3 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 punktas), 2018 m. birželio 20 d. Sprendimas *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 punktas), 2014 m. vasario 13 d. Sprendimas *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas), 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 56 punktas); dėl iš to kylančios problemos, susijusios su per didelę patirtos žalos kompensacija, žr. mano išvadų byloje *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2018:677, 39 ir paskesni punktai).

4 OL L 347, 2006, p. 1.

5 Net šiuos veiksmus kvalifikavus kaip baudžiamus, nebūt galima automatiškai daryti išvados, kad nagrinėjamas sandoris yra neapmokestinamas; tai aiškiai konstatuota 2006 m. liepos 6 d. Sprendime *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 50 punktas), 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 49 punktas) ir 2000 m. birželio 29 d. Sprendime *Salumets ir kt.* (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 punktas).

6 2018 m. birželio 27 d. Sprendimas *SGI ir Valérieane* (C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501, 35 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 34 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *António Jorge* (C-536/03, EU:C:2005:323, 24 ir 25 punktai), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 31 punktas) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 36 punktas).

7 Pastarąjį kartą tai aiškiai konstatuota 2018 m. birželio 27 d. Sprendime *SGI ir Valérieane* (C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501, 36 punktas).

8 2018 m. birželio 27 d. Sprendimas *SGI ir Valérieane* (C-459/17 ir C-460/17, EU:C:2018:501, 37 punktas), 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 34 punktas), 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 23 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 19 punktas).

9 Tai aiškiai konstatuota 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ir 36 punktai), 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai) su nuoroda į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 ir 61 punktai) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas).

10 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 punktas).

11 Tai aiškiai konstatuota 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 ir paskesni punktai) su nuoroda į 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 punktas).

12 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 53 punktas).

13 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas).

14 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos

mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1997, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

15 Tai aiškiai konstatuota 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 punktas): „Šeštoje direktyvoje nenumatyta nuostatos, susijusios su pateiktoje sąskaitoje fakturoje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitos faktūrą išrašęs asmuo“.

16 2002 m. spalio 15 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 41 punktas).

17 Kaip konstatuota ir 2013 m. sausio 31 d. Sprendime *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 42 punktas), galiausiai prievolę sumokėti mokestį pagal PVM direktyvos 203 straipsnį kyla neatsižvelgiant į tai, ar iš tikrųjų yra apmokestinamasis sandoris.

18 Tai aiškiai konstatuota 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 punktas). Cituota 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas) ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas); vis dėlto šiuose sprendimuose nurodyta, kad direktyvoje aiškiai nenumatytas atvejis, kai PVM sąskaitoje fakturoje nurodomas klaidingai.

19 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 punktas).

20 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 punktas) ir 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 punktas).

21 2013 m. sausio 31 d. Sprendimas *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 punktas), 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 punktas), 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 punktas).

22 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 38 punktas) ir 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 68 punktas).

23 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 punktas); atitinkamai žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 40 punktas); šiuo klausimu atitinkamai žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimą *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 punktas).

25 Preziumuojant, jog žmonių grupėje buvo sudaromi fiktyvūs santoriai, iš esmės atmestina, kad buvo elgiamasi sąžiningai.

26 Šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 62 punktas).

27 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimą *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 50

punktas) ir 2000 m. gruodžio 7 d. Sprendim? *de Andrade* (C?213/99, EU:C:2000:678, 20 punktas).

28 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 60 punktas); šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendim? *Rodopi?M 91* (C?259/12, EU:C:2013:414, 38 punktas) ir 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendim? *Ecotrade* (C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 65–67 punktai).

29 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 41 punktas); šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendim? *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 62 punktas).

30 Žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendim? *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 65 ir 66 punktai).

31 Panašiai, nors susiejant su kitu klausimu, konstatuota 2014 m. liepos 17 d. Sprendime *Equoland* (C?272/13, EU:C:2014:2091, 47 punktas).

32 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 42 punktas); šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendim? *Salomie ir Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 63 punktas).