

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 sistemos⁴ (toliau – PVM direktyva).

4. Šios direktyvos 168 straipsnio įžanginėje 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 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 <...>“

5. PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

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

B. Italijos teisė

6. PVM direktyvos reikalavimai į Italijos teisę 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 atgręžtinio reikalavimo suma, susijusi su prekėmis ar paslaugomis, importuotomis ar įsigytais 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 sandorių ar atitinkamų mokesčių suma yra didesnė už faktinę sumą, šis mokestis tampa mokėtinas už visą nurodytą sumą arba sąskaitų faktūrų duomenis atitinkančią sumą“.

9. Remiantis Dekreto Nr. 633/72 26 straipsniu, kai sandoris, dėl kurio buvo išrašyta ir įregistruota sąskaita faktūra, visiškai arba iš dalies neįvyksta, šioje teisės normoje numatytais sąlygomis ir per joje nustatytą laikotarpį pardavėjas turi teisę įregistruoti ir atskaityti PVM, o pirkėjas, siekdamas susigrąžinti sumokėtą sumą, turi kreiptis į jį, pasinaudodamas atgręžtinio 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 mokesčių 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.

⁴ OL L 347, 2006, p. 1.

12. Ieškovė 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 m. keičiamais metais EN.SA didelį kiekį elektros energijos pardavė grupės *Green Network* bendrovėms ir vykdydama „žiedines“ operacijas ją vėl iš jų nupirko. Būhalterinėje apskaitoje šių sandorių dydis buvo nurodytas teisingai. Taip pat buvo išrašytos atitinkamos šių sandorių sąskaitos faktūros.

14. Neaišku, ar EN.SA priklauso įmonių grupei *Green Network*, ar yra savarankiška įmonė. Taip pat neaišku, ar EN.SA tuoj pat ir tokia pačia kaina atpirko tokį patį kiekį elektros energijos. Taip pat neaišku, koks buvo pardavimo ir pirkimo iš tų pačių asmenų tikslas. Finansų tarnyba spėja, kad šiais sandoriais buvo siekiama juose dalyvavusių bendrovių būhalterinėje apskaitoje nurodyti dideles sumas, kad jos įgytų (geresnę) galimybę gauti banko finansavimą. EN.SA tai neigia.

15. Vis dėlto aišku tai, kad šių su elektra susijusių sandorių sąskaitose faktūrose nurodytas PVM buvo laiku ir nustatyta tvarka sumokėtas ir atitinkamas pirkėjas atliko jo atskaitą. Taip pat aišku tai, kad mokesčių administratorius dėl to nepatyrė jokių su PVM susijusių nuostolių. Visų pirma, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atmestina bet kokia „karuselinio sukčiavimo“ galimybė. Vis dėlto, remiantis prejudiciniu klausimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas preziumuoja, jog šioje byloje vertintini su elektra susiję sandoriai 2009 ir 2010 m. keičiamais metais laikytini neįvykusiais.

16. Mokesčių administratorius priėmė sprendimą, juo EN.SA neleido pirmiame etape (t. y. kiek ji elektros energiją pirkė) atlikti atskaitos už šiuos neįvykusius sandorius. Dėl paskesniame etape (t. y. kiek EN.SA elektros energiją pardavė) neįvykusių sandorių buvo nustatyta atitinkama prievolė sumokėti mokesčius, nes EN.SA sąskaitose faktūrose PVM buvo nurodytas atskirai. Todėl už 2009 m. buvo nustatytas 47 618 491,00 EUR, už 2010 m. – 22 001 078,00 EUR dydžio mokėtinas mokesčiai (papildomas PVM, palūkanos ir sankcijos).

17. Dėl šio sprendimo EN.SA padavė skundą, jį *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* (Milano provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija) atmetė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi priimti sprendimą dėl EN.SA apeliacinio skundo.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą 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 mokesčių ginčų komisija, Italija) pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismui pateikė šį prejudicinį klausimą:

„Ar tais atvejais, kai dėl sandorių, kurie pripažinti neįvykusiais, bet kuriais nebuvo padaryta žalos valstybės biudžetui ir nebuvo suteikta jokios mokesčių lengvatos mokesčių mokėtojui, nacionalinės taisyklės, 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 („Sąskaitų pagal sandorius išrašymas“) 7 punkte ir 1997 m. gruodžio 18 d. *Decreto legislativo* 471 (Įstatyminis dekretas Nr. 471) 6 straipsnio („Sandorių dokumentavimo, registracijos ir identifikavimo pareigos pažeidimas“) 6 punkte, atitinka Teisingumo Teismo nustatytus Sąjungos teisės principus dėl PVM, turint omenyje, kad, taikant vidaus taisykles, nustatyta, jog:

- a) negalima pakartotinai susigrąžinti pirkėjo sumokėto pirkimo mokesčio nė už vieną ginčijamą sandorį, susijusį su tuo pačiu subjektu ir ta pačia apmokestinamąja verte;

- b) mokestis ir pareiga mokėti mokestį už sutampančius paraleliai vykdomus pardavimo sandorius, kurie taip pat pripažinti neįvykusiais, taikomi pardavėjui (nepagrįstai sumokėtų sumų susigrąžinimas negalimas);
- c) skiriama bauda, kurios suma lygi pirkimo mokesčio, pripažinto neatskaitomu, sumai?“

19. Procese Teisingumo Teisme Italijos Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

V. Vertinimas

A. Pirminės 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 neįvykę (neegzistuojantys) sandoriai (t. y. fiktyvūs sandoriai), kurie niekada nebuvo sudaryti.

21. Vis dėlto, sprendžiant iš apibūdintų faktinių aplinkybių, neatmestina, kad sandoriai yra įvykę (t. y. tikri). Kadangi sudarant su elektros energija susijusius sandorius tarp prekyautojų elektros energija galiausiai niekada neįvyksta fizinis elektros energijos perdavimas, o tik (dažniausiai elektroniniu būdu) perkamos ir parduodamos elektros energijos ėmimo teisės, tam nereikalingi jokie konkretūs perdavimo veiksmai. Jei šios ėmimo teisės teisiniu požiūriu buvo iš tikrųjų veiksmingai perduotos, vien remiantis aplinkybe, kad šiais sandoriais galėjo būti siekta tik dirbtinai padidinti balansą, negalima daryti išvados, jog sandoriai yra neįvykę⁵. Netgi būtų galima preziumuoti, kad šiam tikslui pasiekti kaip tik reikalingi veiksmingai įvykę sandoriai. Kadangi (elektroninės) prekybos elektros energija operacijos išlaidos yra veikiau nereikšmingos, nėra jokio pagrindo tikrus sandorius keisti fiktyviais.

22. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų atidžiai išnagrinėti, ar sandoriai vis dėlto nėra įvykę. Jei taip, kiltų kita problema – ar leisti daryti atskaitą, kai buvo sukčiaujama, 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 pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar pagal PVM direktyvos 168 straipsnį leidžiama, esant tiekimo grandinei, kurios sandoriai laikomi neįvykusiais, kiekvieną kartą neleisti atlikti atskaitos (apie tai – 1 skirsnyje). Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galiausiai nori žinoti, ar pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, esant neįvykusiems perpardavimo sandoriams, vis tiek gali būti imamas mokestis (nesuteikiant galimybės susigrąžinti nepagrįstai sumokėtas sumas) (apie tai – 2 skirsnyje). Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar tokiu atveju yra proporcinga neatskaitytino PVM dydžio papildoma sankcija (apie tai – 3 skirsnyje).

⁵ Net šiuos veiksmus kvalifikavus kaip baudžiamus, nebūtų 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).

1. Atsisakymas leisti atlikti atskaitą neįvykusių sandorių atveju

24. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamajam asmeniui leidžiama atlikti atskaitą tik tam tikromis sąlygomis. Pirmą, 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 įvyko⁶. Atskaita negalima, kai tiekimo sandoris iš tikrųjų neįvyko⁷.

26. Kaip nurodo Komisija ir Italija, tai, kad fiktyvų tiekimą atliekantis tiekėjas turi prievolę sumokėti mokesťį 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 sąskaitoje faktūroje⁸.

27. Remiantis tuo darytina išvada, kad EN.SA neturi teisės į atskaitą, jeigu jai nebuvo atliktas tiekimas. Šios išvados niekaip nekeičia ir ta aplinkybė, kad ilgoje tiekimo grandinėje buvo paeiliui sudaryti keli fiktyvūs sandoriai. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį nediferencijuojama tarp vieno ir kelių paeiliui arba „žiediniu“ principu sudarytų tiekimo sandorių.

28. Taigi šiuo atveju, nesant teisės į atskaitą, nekyla klausimo dėl atsisakymo leisti atlikti atskaitą dėl sukčiavimo.

2. Dėl išrašytos sąskaitos faktūros atsirandanti prievolė sumokėti mokesťį

29. Toliau reikia išnagrinėti, ar, nepaisant fiktyvaus tiekimo pirminiame etape, kai nesuteikiama teisė į atskaitą, gali būti nustatomas PVM už fiktyvų tiekimą paskesniame etape. Esant ilgai tiekimo grandinei, atitinkamai valstybei tai sugeneruotų labai dideles mokesťines pajamas, nors PVM teisė aktuose numatytų faktinių aplinkybių (2 straipsnio 1 dalis – apmokestinamojo asmens atliekamas tiekimas arba teikiama paslauga už atlygį) nėra.

a) Fiktyvių sandorių sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievolė sumokėti mokesťį

30. Atsakant į šį klausimą lemiamą reikšmę turi PVM direktyvos 193 ir 203 straipsniai. PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatyta, kad PVM pirmiausia moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, prekių tiekimo nebuvo. Be to, PVM direktyvos 203 straipsnyje nustatyta, kad PVM (taip pat) moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokesťį sąskaitoje faktūroje. EN.SA atveju yra būtent tokios faktinės aplinkybės.

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).

1) PVM direktyvos 203 straipsnio prasmė ir tikslas

31. PVM direktyvos 203 straipsnio prasmė ir tikslas yra užkirsti kelią mokestinių pajamų praradimo grėsmei, kuri gali kilti sąskaitos faktūros gavėjui remiantis šia sąskaita faktūra atlikus nepagrįstą atskaitą⁹. Šią grėsmę galima aiškiai matyti šio atvejo faktinėmis aplinkybėmis.

32. Teisė į atskaitą taikoma tik tokiems mokesčiams, kurie susiję su PVM apmokestinamu sandoriu¹⁰. Vis dėlto mokestinių pajamų praradimo grėsmė tebėra tol, kol sąskaitos faktūros su nepagrįstai nurodytu PVM adresatas dar gali ja pasinaudoti, siekdamas įgyvendinti teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnį¹¹. Mat neatmestina, kad mokesčių administratorius laiku nekonstatuos, jog formaliai turima teisė į atskaitą negalima leisti pasinaudoti dėl esminių teisinių priežasčių.

33. Taigi PVM direktyvos 203 straipsniu siekiama nuoseklumo tarp sąskaitos faktūros gavėjo atliekamos atskaitos ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens prievolės sumokėti mokesį, kaip paprastai būtų tikro tiekimo tarp tiekėjo ir pirkėjo atveju. Remiantis PVM direktyvos 203 straipsnio formuluote, nebūtina, kad sąskaitos faktūros gavėjas iš tikrųjų atliktų atskaitą.

34. Galiausiai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nepriklausomai nuo savo kaltės (t. y. abstrakčiai) atsako už riziką, kad sąskaitos faktūros gavėjas, remdamasis šia (neteisinga) sąskaita faktūra, gali atlikti nepagrįstą atskaitą. Tai yra abstrakti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atsakomybė už grėsmę. Ji apima ne tik klaidą pritaikant teisingą mokesčio tarifą (dažniausiai sąskaitoje faktūroje nurodomas ne lengvatinis, o įprastas mokesčio tarifas), bet ir visų pirma atsiskaitant už fiktyvius sandorius.

2) Klausimas, ar atitinkama teisės norma netaikoma atsiskaitant už fiktyvų tiekimą

35. Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi atitinkamos paslaugos neapmokestinamos PVM, klaidingai sąskaitoje faktūroje kaip PVM nurodyta suma negali būti kvalifikuojama kaip PVM¹².

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 paslaugą atveju. Vis dėlto nei iš šios nuostatos formuluotės, nei iš prasmės ir tikslo, t. y. abstrakčios atsakomybės už grėsmę, nėra jokio tokio apribojimo pagrindo.

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).

37. Be to, Teisingumo Teismas tame pačiame ir dar viename sprendime¹³ konstatavo, kad Šeštojoje direktyvoje¹⁴ aiškiai nenumatyta atvejo, kai sąskaitoje faktūroje per klaidą nurodomas PVM, nors jo mokėti nereikia. Vis dėlto galiausiai ir šiuose sprendimuose buvo kalbama apie tokių sąskaitų faktūrų patikslinimą, kurių PVM direktyvos 203 straipsnyje iš tikrųjų nenumatyta¹⁵. Be to, šie sprendimai buvo susiję ne su sąmoningu 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* sąskaitas faktūras (t. y. sąskaitas faktūras už fiktyvius sandorius)¹⁶.

39. Galiausiai tikslas nėra tas, kad už kilusią (abstrakčią) mokestinių pajamų praradimo grėsmę būtų atsakingas tik sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris pritaikė ne to dydžio mokesčio tarifą arba sąmoningai nurodė PVM už neapmokestinamą sandorį, o ne tas, kuris sąmoningai atsiskaito už fiktyvius sandorius. Abiem atvejais mokestinių pajamų praradimo grėsmė dėl sąskaitos faktūros gavėjo atliekamos nepagrįstos atskaitos yra tokia pati¹⁷. 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 sąskaitoje faktūroje buvo sąmoningai nurodytas PVM, nors jo mokėti nereikėjo, nes nebuvo sandorių. Todėl iš esmės EN.SA privalo sumokėti PVM, kurį nurodė fiktyvių sandorių sąskaitose faktūrose.

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

41. Taip pat reikia išnagrinėti, ar šią prievolę sumokėti mokesť 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo galima suprasti, jog susigražinti nepagrįstai 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 sąskaitoje faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo¹⁸. Tol, kol Sąjungos teisės aktų leidėjas užpildys šią spragą, sprendimo turi ieškoti valstybės narės¹⁹.

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 faktūroje nepagrįstai nurodyto PVM tikslinimu, kurį turi padaryti sąskaitą 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 prievolė sumokėti mokesť 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 faktūroje 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).

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 įrodo, kad jis yra *sąžiningas*²⁰.

44. Taip pat, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią mokestinių pajamų praradimo grėsmę, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti, ir valstybės narės *negali* tokio ištaisymo sieti su šią sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens sąžiningumu²¹. Be to, toks ištaisyimas negali priklausyti nuo mokesčių institucijų diskrecijos²².

45. Be to, priemonės, kurių valstybės narės gali imtis, siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio 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 principas²³. Tai visų pirma taikoma abstrakčiomis grėsmės aplinkybėmis (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 procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį²⁴.

47. Kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mokestinių pajamų praradimo grėsmės nėra. Taip yra dėl to, kad mokėtiną PVM nustatyta tvarka sumokėjo sandoriuose dalyvavusios bendrovės, todėl dėl mokėtino PVM ir anksčiau sumokėto PVM atskaitos nuoseklumo Italijos valstybė nė 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 mokestinių pajamų praradimo grėsmės nėra ir šiuo aspektu. Tad, jei dėl atsiskaitymo už fiktyvius sandorius mokestinių 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 mokestinių 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.

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).

50. Į klausimą, ar pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančios prievolės sumokėti mokesť patikslinimo sąlyga taip pat yra sumos gražinimas sąskaitos faktūros gavėjui, jeigu jis savo teise atlikti atskaitą naudojosi sąžiningai, atsakyti nereikia, nes šiuo atveju susijusi grupė *Green Network* nesiėlgė sąžiningai²⁵.

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 mokestinių pajamų praradimo grėsmę, tuo momentu, kai ši grėsmė išnyksta.

52. Vis dėlto, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, pagal Sąjungos teisę valstybėms narėms nedraudžiama fiktyvių sąskaitų faktūrų (už fiktyvius sandorius) išrašymo laikyti nusikaltimu ir už tai bausti nacionalinės teisės aktuose numatytais sankcijomis²⁶.

3. 100 % nepagrįstai atliktos atskaitos dydžio sankcijos proporcingumas

53. Galiausiai dar reikia atsakyti į prašymo priimti prejudicinį sprendimą trečioje dalyje iškeltą klausimą, ar tokiu atveju, kaip šis, 100 % nepagrįstai atliktos atskaitos dydžio papildoma sankcija yra proporcinga.

54. Nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto įgyvendindamos savo kompetenciją jos turi atsižvelgti į Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, taigi paisyti proporcingumo principo²⁷.

55. Taigi, tokiomis sankcijomis neturi būti viršijama tai, kas būtina teisingo mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti. Siekiant įvertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia, be kita ko, atsižvelgti į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir jos sumos nustatymo taisyklę²⁸.

56. Dėl valstybių narių galimybių pagal PVM teisės aktus skirti finansines sankcijas Teisingumo Teismas priėmė jau kelis sprendimus, kuriuose pripažino, kad sankcijos leistinos. Vis dėlto jas skiriant negali būti nepaisoma vertinimų pagal PVM teisės aktus ir negali kilti grėsmės PVM neutralumui²⁹.

57. Šiuo atveju, skiriant 100 % nepagrįstai atliktos atskaitos dydžio sankciją, būtina pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančios prievolės sumokėti mokesť tikslinimo galimybė galiausiai neturi prasmės. Taip yra dėl to, kad net jei, nesant mokestinių pajamų praradimo grėsmės, pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandanti prievolė sumokėti mokesť būtų patikslinta, liktų palyginti didelė pinigine skola. Jei pirkimo ir pardavimo kaina būtų identiška, liktų netgi identiško dydžio pinigine skola.

25 Preziuruojant, jog įmonių grupėje buvo sudaromi fiktyvūs santoriai, iš esmės atmetina, 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. Sprendimą *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. Sprendimą *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 punktas) ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 punktai).

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

58. Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad ir 50 % sankcija atrodo neproporcinga, jei dėl atitinkamų veiksmų nesumažėjo mokesčių administratoriaus pajamos ir nebuvo mokestinio sukčiavimo požymių, tačiau tai išnagrinėti turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas³⁰. Tai juo labiau pasakytina apie 100 % dydžio sankciją tokiu atveju, kai nebuvo nei mokestinės žalos, nei mokestinio sukčiavimo³¹.

59. Be to, kaip Teisingumo Teismas nusprendė jau kitose bylose³², galimos ir kitos – švelnesnės – priemonės. Pavyzdžiui, šiuo atveju galima skirti baudą arba finansinę sankciją, kuri būtų proporcinga pažeidimo rimtumui ir žalos dydžiui. Akivaizdu, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės normą sankcija skiriama kiekvienu atveju, neatsižvelgiant į konkrečias aplinkybes ir konkrečią grėsmę netekti PVM pajamų, kitaip tariant, konkrečią su PVM susijusią žalą. Vis dėlto tokia sankcija, kaip pagrįstai pažymi Komisija, viršija tai, kas būtina teisingo mokesčio surinkimo ir mokestinio sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti (dėl šių tikslų žr. pirmiausia PVM direktyvos 273 straipsnį, taip pat 131 straipsnį).

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 mokėtiniu 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 mokėtiną mokestį visada sudaro už pirminiame etape atliktą tiekimą mokėtiną mokestis, atėmus atskaitytiną PVM, sumokėtą už tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu pirminiame etape gautą tiekimą. Į šį principą reikėtų atsižvelgti ir vertinant sankcijų 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 palūkanas už laikotarpį iki jo patikslinimo ir, kaip jau paaiškinta, už fiktyvių sandorių sąskaitų faktūrų išrašymą nubausti pagal baudžiamąją teisę.

30 Žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimą *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 punktą).

32 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 42 punktą); šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktą).

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 „žiedinėje“ tiekimo grandinėje). Tam reikalinga sąlyga, kad pagal PVM direktyvos 203 straipsnį atsirandančią prievolę sumokėti mokestį būtų galima patikslinti, kai tik išnyksta mokestinių 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 mokestinių pajamų praradimo grėsmės nekilo.