



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 maja 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Transakcje fikcyjne – Brak możliwości odliczenia podatku – Obowiązek wystawcy faktury zapłaty wyszczególnionego na fakturze VAT – Grzywna w wysokości równej nienależnie odliczonej kwocie VAT – Zgodność z zasadami neutralności VAT i proporcjonalności

W sprawie C-712/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionalną komisję podatkową w Lombardii, Włochy) postanowieniem z dnia 9 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 grudnia 2017 r., w postępowaniu:

EN.SA. Srl

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. Capolupa i G. De Bellisa, avvocati dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i F. Tomat, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2019 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: włoski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy EN.SA. Srl a Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (organem podatkowym – dyrekcją regionalną dla Lombardii, Włochy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wobec tej spółki z tytułu wyższego wymiaru należnego podatku od wartości dodanej (VAT), odsetek i kar.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:
„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.
- 4 Artykuł 167 tej dyrektywy przewiduje:
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.
- 5 Zgodnie z art. 168 rzeczonej dyrektywy:
„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:
a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
[...].”
- 6 Artykuł 203 tej dyrektywy stanowi:
„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.
- 7 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT:
„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.
Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo włoskie

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

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

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

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

- 10 Artykuł 21 DPR nr 633/1972 przewiduje:

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

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

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 12 EN.SA. jest włoską spółką zajmującą się wytwarzaniem i dystrybucją energii elektrycznej. Organ podatkowy dokonał korekty deklaracji VAT spółki EN.SA. dotyczących lat podatkowych 2009 i 2010. Organ ten odmówił na podstawie art. 19 DPR nr 633/1972 możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji dotyczących zakupu energii elektrycznej uznanych za fikcyjne z uwagi na brak faktycznego przekazania energii oraz na podstawie art. 6 ust. 6 dekretu z mocą ustawy, o którym mowa w pkt 11 niniejszego wyroku, nałożył na EN.SA. grzywnę w kwocie równej kwocie nienależnie odliczonego VAT.
- 13 Natomiast organ podatkowy nie wskazał, że spółka EN.SA. uchybiła obowiązkowi zapłaty VAT należnego z tytułu każdej transakcji sprzedaży energii elektrycznej.

- 14 Zdaniem tego organu te różne transakcje wpisują się w „okrężny” mechanizm sprzedaży tych samych ilości energii elektrycznej po tej samej cenie między spółkami należącymi do tej samej grupy. Zostały one przeprowadzone w celu umożliwienia grupie Green Network wykazania w księgowości wysokich wartości wyłącznie dla uzyskania dostępu do bankowych kanałów finansowania.
- 15 Organ podatkowy wydał wobec spółki EN.SA. dwie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu wyższego wymiaru należnego VAT, odsetek i kar, w wysokości odpowiednio 47 618 491 EUR za rok 2009 i 22 001 078 EUR za rok 2010.
- 16 EN.SA. wniosła skargi na powyższe decyzje, które zostały oddalone przez Commissione tributaria provinciale di Milano (komisję podatkową dla prowincji Mediolan, Włochy). Spółka ta wniosła odwołanie od tego wyroku do Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionalnej komisji podatkowej w Lombardii, Włochy).
- 17 Sąd odsyłający podkreśla, że fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej będące przedmiotem postępowania głównego nie przysporzyły podmiotom je przeprowadzającym żadnej korzyści podatkowej ze względu na „okrężny” charakter transakcji i brak utraty wpływów podatkowych przez skarb państwa. Sąd ten zastanawia się, czy w niniejszym przypadku, w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, pobranie VAT od podmiotu gospodarczego jest zgodne z zasadami prawa Unii. Sąd odsyłający uważa, że w przypadku, w którym nie doszło do oszustwa podatkowego, zasada neutralności podatku ma nadrzędne znaczenie, a odmowa odliczenia zapłaconego w sposób prawidłowy VAT i nałożenie dodatkowej grzywny równej kwocie nienależnie odliczonego VAT nie są proporcjonalne do naruszenia polegającego na wystawianiu faktur z tytułu fikcyjnych transakcji.
- 18 W tych okolicznościach Commissione tributaria regionale di Lombardia (regionalna komisja podatkowa w Lombardii) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 19 Nawet jeśli w sensie formalnym sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni „zasad prawa Unii w zakresie VAT ustanowionych przez Trybunał”, wymieniając w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności, okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd ten powołał się na nie w treści pytań.

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

W przedmiocie dwóch pierwszych części pytania

- 20 Poprzez dwie pierwsze części pytania sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiewające na te same kwoty nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji.
- 21 Na wstępie należy zauważyć, że te dwa wyżej wymienione przepisy prawa krajowego odzwierciedlają analogiczne przepisy dyrektywy VAT.
- 22 Z jednej strony, możliwość odliczenia podatku VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji wynika z art. 168 tej dyrektywy.
- 23 Z przepisu tego wynika bowiem, że podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT nałożonego na towary i usługi, które wykorzystuje na potrzeby opodatkowanych transakcji. Innymi słowy, prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 36).
- 24 Tymczasem w przypadku, gdy transakcja nabycia towaru lub usługi jest fikcyjna, nie może ona mieć żadnego związku z transakcjami podatnika obciążonymi podatkiem należnym. W związku z tym, jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., *SGI i Valériane*, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 36).
- 25 Okoliczność, że fikcyjna transakcja nie może uprawniać do żadnego odliczenia, jest zatem nierozdzielnie związana z mechanizmem VAT.
- 26 Z drugiej strony, obowiązek wszystkich podmiotów, które wyszczególniają VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku został wyraźnie ustanowiony w art. 203 dyrektywy VAT. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że wyszczególniony na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 38).
- 27 Te dwie wyżej wymienione zasady nie mają zasadniczo zastosowania do tego samego podmiotu gospodarczego. To wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT wykazanego na tej fakturze, podczas gdy brak możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji występuje względem odbiorcy tej faktury.
- 28 Niemniej jednak w szczególnej sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym wymogi określone w art. 168 i 203 dyrektywy VAT muszą być spełnione łącznie wobec tego samego podmiotu gospodarczego. Te same ilości energii elektrycznej były bowiem fikcyjnie odsprzedawane po tej samej cenie między spółkami należącymi do tej samej grupy w sposób „okrężny”, tak że spółki te sprzedawały i odkupywały owe ilości energii po tej samej cenie. W związku z tym każdy podmiot gospodarczy był

jednocześnie wystawcą faktury wykazującej kwotę VAT oraz odbiorcą innej faktury z tytułu nabycia tej samej ilości energii elektrycznej po tej samej cenie i wyszczególniającej tę samą kwotę VAT. EN.SA. była zatem, jako wystawca faktury i zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 203 dyrektywy VAT, zobowiązana do zapłaty skarbowi państwa kwoty VAT, która została na tej fakturze wskazana. Natomiast biorąc pod uwagę fikcyjny charakter omawianych transakcji, spółka ta, zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 168 tej dyrektywy, nie mogła odliczyć tej samej kwoty podatku wykazanego na fakturze, której była ona odbiorcą, z tytułu zakupu energii elektrycznej.

- 29 Z tych względów sąd odsyłający zastanawia się, czy łączne stosowanie tych wymogów, wynikających z prawa krajowego i przejętych z dyrektywy VAT, do podmiotu gospodarczego znajdującego się w sytuacji takiej jak ta, w której znajduje się spółka EN.SA., narusza zasadę neutralności VAT.
- 30 Prawdą jest, że mechanizm odliczeń VAT przewidziany w art. 167 i nast. dyrektywy VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jeżeli podlega ona opodatkowaniu VAT. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 38).
- 31 Jednakże zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 46). Niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych nie jest co do zasady całkowicie wyeliminowane, jeżeli odbiorca faktury, na której nieprawidłowo wyszczególniono VAT, może posłużyć się tą fakturą w celu skorzystania z prawa do odliczenia tego podatku (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 31).
- 32 W tym kontekście obowiązek ustanowiony w art. 203 tej dyrektywy ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32).
- 33 Jednakże zgodnie z zasadą proporcjonalności wspomniany obowiązek nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, a w szczególności nie może podważać w sposób nieproporcjonalny zasady neutralności VAT. Otóż w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, w której z uwagi na fikcyjny charakter transakcji odliczenie podatku nie jest możliwe, poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze VAT, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 43).
- 34 W niniejszym przypadku, jak wynika z wyjaśnień przedstawionych Trybunałowi przez sąd odsyłający, spółka EN.SA. świadomie wystawiła faktury nieodpowiadające jakiegokolwiek rzeczywistej transakcji. W tych okolicznościach spółka ta nie może powoływać się na swą dobrą wiarę. Natomiast zdaniem sądu odsyłającego fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej pomiędzy odnośnymi spółkami nie doprowadziły do żadnej utraty wpływów podatkowych. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 47 opinii, wynika to z faktu, że zaangażowane spółki regularnie płaciły VAT obciążający realizowane przez nie transakcje sprzedaży energii elektrycznej oraz że, odkupując następnie tę samą ilość energii elektrycznej po tej samej cenie, odliczyły taką samą kwotę VAT jak ta, którą uiszczyły.

- 35 W tych okolicznościach z pkt 33 niniejszego wyroku wynika, że dyrektywa VAT, rozpatrywana w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, nakłada na państwa członkowskie obowiązek umożliwienia wystawcy faktury, odnoszącej się do fikcyjnej transakcji, dochodzenia zwrotu podatku wykazanego na tej fakturze, który musiał on zapłacić, jeżeli zapobiegł on w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.
- 36 W świetle powyższych rozważań na dwie pierwsze części pytania należy odpowiedzieć, iż w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiewające na te same kwoty nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie podmioty, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji – pod warunkiem że prawo krajowe umożliwia dokonanie korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z owego zobowiązania – jeżeli wystawca faktury, który nie działał w dobrej wierze zapobiegnie w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie części trzeciej pytania

- 37 Poprzez część trzecią pytania sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie w wysokości równej kwocie dokonanego odliczenia.
- 38 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych. W szczególności w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 41; z dnia 26 kwietnia 2017 r., *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Są one jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo). Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, oraz nie mogą podważać neutralności VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).
- 40 W pierwszej kolejności, dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 W tym względzie należy zauważyć, że w niniejszej sprawie prawo krajowe przewiduje, w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw, grzywnę, której kwota nie jest obliczana w oparciu o zobowiązanie podatkowe podatnika, lecz jest ona równa kwocie nienależnie odliczonego przez podatnika podatku. Z uwagi bowiem na to, że zobowiązanie podatkowe podatnika do zapłaty VAT jest równe różnicy między podatkiem należnym z tytułu towarów i usług nabytych na późniejszym etapie obrotu a podatkiem podlegającym odliczeniu z tytułu towarów i usług nabytych na wcześniejszym etapie obrotu, kwota podatku nienależnie odliczonego niekoniecznie odpowiada temu zobowiązaniu podatkowemu.

- 42 Taka sytuacja ma w szczególności miejsce w postępowaniu głównym. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 63 opinii, w związku z tym, że spółka EN.SA. dokonywała fikcyjnych transakcji sprzedaży tych samych ilości energii elektrycznej po tej samej cenie, zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT w odniesieniu do tych transakcji nie istniało. W tej sytuacji grzywna równa 100% kwoty podatku nienależnie odliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, która została nałożona, bez uwzględnienia faktu, że ta sama kwota VAT została prawidłowo uiszczona na późniejszym etapie obrotu, a skarb państwa nie poniósł w związku z tym żadnej utraty wpływów podatkowych, stanowi karę nieproporcjonalną w stosunku do zamierzonego przez nią celu.
- 43 W drugiej kolejności, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, zasada neutralności VAT sprzeciwia się również zastosowaniu sankcji takiej jak ta ustanowiona w prawie krajowym. W tym kontekście, jak stwierdzono w pkt 33 niniejszego wyroku, poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia bowiem możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.
- 44 Tymczasem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 57 opinii, nałożenie grzywny równej 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku prowadzi do tego, że możliwość dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT staje się bezprzedmiotowa. Nawet jeśli bowiem można dokonać korekty owego zobowiązania podatkowego, w przypadku braku ryzyka utraty wpływów podatkowych, kwota równa kwocie nienależnie odliczonego podatku pozostaje należna w ramach tej grzywny.
- 45 W związku z powyższym na część trzecią zadanego pytania należy odpowiedzieć, że zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie w wysokości równej kwocie dokonanego odliczenia.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) **W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiewające na te same kwoty nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji, pod warunkiem, iż prawo krajowe umożliwia dokonanie korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z owego zobowiązania, jeżeli wystawca faktury, który nie działał w dobrej wierze zapobiegnie w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.**

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

Podpisy