



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Fiktiva transaktioner – Omöjligt att göra avdrag för skatten – Skyldighet för den som utfärdar en faktura att betala den mervärdesskatt som finns angiven på densamma – Böter som uppgår till ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som felaktigt dragits av – Förenlighet med neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen”

I mål C-712/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria Regionale di Lombardia (Skattedomstolen för regionen Lombardiet, Italien) genom beslut av den 9 oktober 2017, som inkom till domstolen den 20 december 2017, i målet

EN.SA. Srl

mot

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av M. Capolupo och G. De Bellis, avvocati dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och F. Tomat, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 januari 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: italienska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan EN.SA. Srl och Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Skattemyndigheten – regionkontoret i Lombardiet, Italien) (nedan kallad skattemyndigheten) beträffande ett beslut om omprövning av bolagets mervärdesskatt som innebar en höjning av den mervärdesskatt som bolaget ska betala, jämte ränta och skattetillägg.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 63 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”
- 4 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”
- 5 Av artikel 168 i nämnda direktiv framgår följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

 - a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”
- 6 I artikel 203 i direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”
- 7 I artikel 273 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Italiensk rätt

- 8 I artikel 17.1 i Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633 om införande av ett system för mervärdesskatt) av den 26 oktober 1972, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallat presidentdekret nr 633/1972), föreskrivs följande:

”Skatt ska betalas av den som överläter mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster. Den beskattningsbara personen ska betala skatten till statskassan samtidigt för alla utförda transaktioner, efter avdrag i enlighet med artikel 19, enligt de regler och på de villkor som föreskrivs i avdelning II.”

- 9 I artikel 19.1 i presidentdekret nr 633/1972 föreskrivs följande:

”För att fastställa det skattebelopp som ska betalas enligt artikel 17.1 eller det överskott som avses i artikel 30.2 får den beskattningsbara personen, från den skatt som är hänförlig till utförda transaktioner, göra avdrag för det skattebelopp som han faktiskt har betalat eller ska betala eller som har fakturerats för varor och tjänster som har importerats eller förvärvats inom ramen för hans näringsverksamhet, hantverksverksamhet eller reglerade yrkesverksamhet. Rätten att göra avdrag för skatt på varor och tjänster som förvärvas eller importeras inträder samtidigt som skatten blir utkrävbar och kan utnyttjas senast i samband med deklarationen avseende det andra året efter det år då avdragsrätten inträdde på de villkor som gällde vid detta tillfälle.”

- 10 Artikel 21 i presidentdekret nr 633/1972 har följande lydelse:

”Om en faktura utfärdas för en obefintlig transaktion eller om fakturan och den skatt som är hänförlig till transaktionen anges med ett högre belopp än det verkliga, ska skatten betalas för hela det belopp som har angetts på fakturan.”

- 11 Artikel 6.6 i Decreto legislativo n. 471 (lagdekret nr 471) av den 18 december 1997, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”Den som olagligen gör avdrag för betald skatt, skatt som ska betalas eller skatt som fakturerats som motprestation för rätten att kunna övervältra den på en annan person ska betala en administrativ sanktionsavgift motsvarande det avdragna skattebeloppet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 12 EN.SA. är ett italienskt bolag som producerar och distribuerar elektricitet. Skattemyndigheten gjorde en rättelse av EN.SA.:s mervärdesskattedeklarationer för beskattningsåren 2009 och 2010. Med stöd av artikel 19 i presidentdekret nr 633/1972 nekade nämnda skattemyndighet avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till köp av elektrisk energi som myndigheten ansåg vara fiktiva då det inte skett någon verklig överföring av energin. I enlighet med artikel 6.6 i det lagdekret som nämns i punkt 11 ovan påförde skattemyndigheten EN.SA. böter med ett belopp motsvarande den felaktigt avdragna mervärdesskatten.
- 13 Däremot uttalade sig skattemyndigheten inte i frågan huruvida EN.SA. hade åsidosatt sin skyldighet att betala mervärdesskatt för var och en av försäljningstransaktionerna av elektricitet.
- 14 Transaktionerna ingår enligt skattemyndigheten i ett cirkelförfarande för försäljning av samma kvantiteter el till samma pris mellan bolag som ingår i samma koncern. Transaktionerna har uteslutande genomförts för att ge koncernen Green Network möjlighet att få sina räkenskaper att framstå i bättre dager och därmed komma i fråga för banklån.

- 15 Skattemyndigheten fattade två beslut om omprövning avseende EN.SA.. Vart och ett av besluten innebar en höjning av den mervärdesskatt bolaget skulle betala, jämte ränta och straffavgifter på 47 618 491 euro för beskattningsåret 2009 och 22 001 078 euro för beskattningsåret 2010.
- 16 EN.SA. överklagade dessa beslut till Commissione tributaria provinciale di Milano (Skattedomstol för provinsen Milano, Italien), som lämnade överklagandena utan bifall. Bolaget överklagade den dom som sistnämnda domstol meddelat till Commissione tributaria regionale di Lombardia (skattedomstol för regionen Lombardiet, Italien).
- 17 Den hänskjutande domstolen har betonat att de fiktiva försäljningstransaktionerna av elektricitet som är aktuella i det nationella målet inte inneburit någon förmån för de personer som genomfört dem med hänsyn till att de ingår i ett cirkelförfarande och inte heller medfört någon förlust för statskassan. Nämnda domstol undrar om det i förevarande fall, beträffande fiktiva transaktioner, är förenligt med unionsrättsliga principer att aktören ska stå för mervärdesskatten. Då det inte föreligger något skatteundandragande anser den hänskjutande domstolen att principen om skatteneutralitet bör ges företräde och att det inte står i proportion till överträdelsen att neka avdrag för mervärdesskatt som vederbörligen har betalats och att påföra ytterligare böter motsvarande det skattebelopp som felaktigt dragits av när själva överträdelsen består i att utfärda fakturor för fiktiva transaktioner.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Commissione Tributaria Regionale di Lombardia (skattedomstol för regionen Lombardiet) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:
- ”Är den nationella lagstiftningen, såsom den som följer av tillämpningen av artiklarna 19 (Avdrag) och 21.7 (Fakturering av transaktioner) i [presidentdekret nr 633/1972] samt artikel 6.6 i decreto legislativo n. 471 [lagdekret nr 471] av den 18 december 1997 (Åsidosättande av skyldigheter att dokumentera, registrera och kartlägga transaktioner) med avseende på transaktioner som betraktas som om de icke har ägt rum, inte har medfört någon förlust för statskassan och inte har gett den skattskyldige någon skattemässig fördel, i överensstämmelse med de unionsrättsliga principer om mervärdesskatt som har fastställts i praxis från Europeiska unionens domstol, om det beaktas att samtidig tillämpning av nämnda nationella bestämmelser innebär
- a) en upprepad och konstant nekad rätt för förvärvaren att göra avdrag för skatt som har betalats för var och en av de omtvistade transaktionerna som gäller samma beskattningsbara person och samma skatteunderlag,
 - b) att skatten och överlåtarens betalning av denna (jämte avsaknaden av en möjlighet till återbetalning av den skatt som inte skulle betalas) tillämpas för motsvarande parallella försäljningstransaktioner som på liknande sätt betraktas som om de icke ägt rum,
 - c) att en sanktion motsvarande skattebeloppet påförs avseende förvärv för vilka avdrag inte medges?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 19 Den omständigheten att den hänskjutande domstolen formellt sett har begränsat sina frågor till att avse tolkningen av ”unionsrättsliga principer om mervärdesskatt som har fastställts i praxis från [EU-domstolen]”, särskilt med omnämnande av proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, utgör inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte. Det ankommer på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i beslutet om hänskjutande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, punkt 43, dom av den 7 februari 2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, punkt 32, och dom av den 12 februari 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, punkt 37).

De två första delarna av frågan

- 20 Genom de två första delarna av frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 – i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet där fiktiva försäljningar av elektricitet genomförts enligt ett cirkelförfarande mellan samma aktörer och för samma belopp och där dessa försäljningar inte orsakat något skattebortfall – ska tolkas så, att det utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka avdrag inte får göras för mervärdesskatt hänförlig till fiktiva transaktioner, samtidigt som personer som anger mervärdesskatt på en faktura enligt samma bestämmelser är skyldiga att betala skatten inklusive för en fiktiv transaktion.
- 21 Domstolen påpekar inledningsvis att de båda ovannämnda nationella bestämmelserna återspeglar innehållet i motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112.
- 22 Att avdrag inte får göras för mervärdesskatt som är hänförlig till fiktiva transaktioner följer av artikel 168 i direktivet.
- 23 Det framgår nämligen av denna artikel att den beskattningsbara personen får göra avdrag för mervärdesskatt hänförlig till varor och tjänster som han använder för sina beskattade transaktioner. Rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats för varor och tjänster i ett tidigare led förutsätter således att utgifterna för att förvärva dessa varor eller tjänster utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för skattepliktiga transaktioner i ett senare led (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36).
- 24 När en transaktion för att förvärva en vara eller en tjänst är fiktiv kan den inte anses ha någon som helst koppling till en beskattningsbar persons beskattade transaktioner i ett senare led. Om varor eller tjänster rent faktiskt inte har tillhandahållits, kan någon avdragsrätt följaktligen inte uppkomma (dom av den 27 juni 2018, SGI och Valériane, C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501, punkt 36).
- 25 Det ligger således i mervärdesskattens natur att en fiktiv transaktion inte kan ge rätt till avdrag för mervärdesskatt.
- 26 Vidare framgår det uttryckligen av artikel 203 i direktiv 2006/112 att varje person som anger mervärdesskatten på en faktura är skyldig att betala denna skatt. Domstolen har preciserat att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 38).
- 27 I princip är de båda ovannämnda bestämmelserna inte tillämpliga på samma aktör. Det är den som utfärdar en faktura som är skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan. Förbudet mot att göra avdrag för mervärdesskatt för fiktiva transaktioner kan däremot göras gällande mot fakturans mottagare.
- 28 I den specifika situation som är aktuell i det nationella målet är de krav som fastställs i artiklarna 168 och 203 i direktiv 2006/112 emellertid tillämpliga samtidigt på samma aktör. Samma kvantitet el såldes nämligen fiktivt till samma pris mellan bolag i samma koncern enligt ett cirkelförfarande på ett sätt som innebar att bolagen sålde och köpte tillbaka elen till samma pris. Varje aktör utfärdade således en faktura med angivande av ett mervärdesskattebelopp och var samtidigt mottagare av en annan faktura, hänförlig till köp av samma kvantitet el till samma pris, med angivande av samma

mervärdesskattebelopp. I egenskap av utfärdare av en faktura och med tillämpning av den regel som anges i artikel 203 i direktiv 2006/112 var EN.SA. således skyldigt att till statskassan betala den mervärdesskatt som där angavs. Med hänsyn till transaktionernas fiktiva karaktär hade bolaget däremot inte, enligt det krav som följer av artikel 168 i samma direktiv, rätt att göra avdrag för samma belopp på den faktura som bolaget var mottagare av för återköp av el.

- 29 Av dessa skäl undrar den hänskjutande domstolen om en kombinerad tillämpning av dessa krav – vilka följer av nationell rätt och upprepas i direktiv 2006/112 – på en aktör som befinner sig i en sådan situation som EN.SA. befinner sig i strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 30 Det är riktigt att mekanismen med avdragsrätt för mervärdesskatt, såsom den föreskrivs i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112, har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 27, och dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 38).
- 31 Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och eventuella missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 (dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 46). Emellertid är risken för skattebortfall i princip inte fullständigt undanröjd så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för sådana ändamål (dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 31).
- 32 Skyldigheten i artikel 203 i direktiv 2006/112 syftar i detta perspektiv till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten kan ge upphov till (dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32).
- 33 Enligt proportionalitetsprincipen får skyldigheten emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte, och i synnerhet, inte ha en orimligt negativ inverkan på principen om mervärdesskattens neutralitet. I en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet – i vilken transaktionernas fiktiva karaktär medför att avdrag inte får göras för skatten – säkerställs iakttagandet av principen om skatteneutralitet av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt om fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han i tid fullständigt undanröjt risken för skattebortfall (dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 43).
- 34 I förevarande fall framgår det av de förklaringar som den hänskjutande domstolen lämnat till EU-domstolen att EN.SA. avsiktligt upprättat fakturor som inte motsvarar någon faktisk transaktion. Under sådana omständigheter kan bolaget inte göra gällande god tro. De fiktiva försäljningarna av elektricitet mellan de berörda bolagen har, fortfarande enligt den hänskjutande domstolen, däremot inte förorsakat något skattebortfall. Detta beror, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande, på att de inblandade bolagen vederbörligen har betalat mervärdesskatt på sina försäljningar av el. När de sedan köpte tillbaka samma kvantitet el till samma pris drog de av ett mervärdesskattebelopp som var identiskt med det de hade betalat.
- 35 Under dessa omständigheter följer det av punkt 33 ovan att direktiv 2006/112, jämfört med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, kräver att medlemsstaterna ger en person som utfärdat en faktura för en fiktiv transaktion möjlighet att kräva återbetalning av den skatt som anges på fakturan och som denne betalat, när vederbörande i tid och fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall.

36 Mot denna bakgrund ska de två första delarna av frågan besvaras på följande sätt. I en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet där fiktiva försäljningar av elektricitet genomförts enligt ett cirkelförfarande mellan samma aktörer och för samma belopp och där dessa försäljningar inte orsakat något skattebortfall, ska direktiv 2006/112, jämfört med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka avdrag inte får göras för mervärdesskatt hänförlig till fiktiva transaktioner, samtidigt som personer som anger mervärdesskatt på en faktura enligt samma bestämmelser är skyldiga att betala skatten inklusive för en fiktiv transaktion. Detta gäller under förutsättning att nationell rätt ger möjlighet till rättelse av den skatteskuld som är en följd av denna skyldighet, om fakturautfärdaren, som inte var i god tro, i tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Frågans tredje del

37 Genom den tredje delen av frågan önskar den hänskjutande domstolen få svar på om proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den – i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet – utgör hinder för en nationell rättsregel som föreskriver att den som olagligen gör avdrag för mervärdesskatt straffas med böter motsvarande det avdragna beloppet.

38 Enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna vidta åtgärder för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Så länge det inte finns några unionsrättsliga bestämmelser på området har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga för att beivra åsidosättanden av de villkor som föreskrivs i unionsrätten för att göra avdrag för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 41, och dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

39 De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess principer, i synnerhet proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 och där angiven rättspraxis). Sanktionerna får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som nämns i artikel 273 i direktiv 2006/112 och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

40 I detta hänseende erinrar domstolen om att det vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska tas hänsyn till bland annat art och svårhetsgrad av den överträdelse som sanktionen syftar till att beivra samt till metoden för fastställande av sanktionens belopp (dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen påpekar härvid att det i förevarande fall, för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga bedrägeri, i nationell rätt föreskrivs böter vars belopp inte beräknas i förhållande till den beskattningsbara personens skatteskuld, utan som utgår med ett belopp motsvarande det skattebelopp som felaktigt dragits av. Eftersom skatteskulden för en beskattningsbar person till mervärdesskatt är densamma som skillnaden mellan den skatt som ska betalas för varor och tjänster som tillhandahållits i ett tidigare led och den skatt som får dras av för varor och tjänster som förvärfas i ett senare led, motsvarar det skattebelopp som felaktigt dragits av inte nödvändigtvis nämnda skuld.

42 Så är i synnerhet fallet i målet vid den nationella domstolen. Eftersom EN.SA. fiktivt köpt och sålt samma kvantiteter el till samma pris är bolagets mervärdesskatteskuld, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 63 i sitt förslag till avgörande, för dessa transaktioner obefintlig. Att i en sådan situation påföra böter som motsvarar hela det skattebelopp som felaktigt dragits av i ett tidigare led,

utan att beakta att samma skattebelopp vederbörligen betalats i ett senare led och att statskassan därmed inte förlorat några skatteintäkter, utgör en sanktion som inte står i proportion till det syfte den eftersträvar.

- 43 I en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet utgör principen om mervärdesskattens neutralitet även hinder för en sanktion såsom den som föreskrivs i nationell rätt. Såsom påpekats i punkt 33 ovan säkerställs iakttagandet av principen om mervärdesskattens neutralitet i en sådan situation av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt om fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han i tid fullständigt undanröjt risken för skattebortfall.
- 44 Att påföra en person böter motsvarande hela det skattebelopp som felaktigt dragits av gör, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande, att möjligheten till rättelse av en uppkommen skatteskuld enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 förlorar allt innehåll. Även om rättelse kan göras av skulden, om det inte föreligger risk för skattebortfall, kvarstår det faktum att ett belopp motsvarande den skatt som felaktigt dragits av ska betalas i form av böter.
- 45 Den tredje delen av den ställda frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de – i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet – utgör hinder för en nationell rättsregel som föreskriver att den som olagligen gör avdrag för mervärdesskatt straffas med böter motsvarande det avdragna beloppet.

Rättegångskostnader

- 46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) I en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet där fiktiva försäljningar av elektricitet genomförts enligt ett cirkelförfarande mellan samma aktörer och för samma belopp och där dessa försäljningar inte orsakat något skattebortfall, ska rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämfört med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka avdrag inte får göras för mervärdesskatt hänförlig till fiktiva transaktioner samtidigt som personer som anger mervärdesskatt på en faktura enligt samma bestämmelser är skyldiga att betala skatten inklusive för en fiktiv transaktion. Detta gäller under förutsättning att nationell rätt ger möjlighet till rättelse av den skatteskuld som är en följd av denna skyldighet om fakturautfärdaren, som inte var i god tro, i tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**
- 2) Proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de – i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet – utgör hinder för en nationell rättsregel som föreskriver att den som olagligen gör avdrag för mervärdesskatt straffas med böter motsvarande det avdragna beloppet.**

Underskrifter