

Asia C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

vastaan

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, aiemmin
nimeltään Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j**

(Naczelny Sąd Administracyjny esittämä
ennakkoratkaisupyyntö)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Vähennysoikeus – Vähennysoikeuden
määrän alentaminen tilanteessa, jossa on laiminlyöty velvollisuus käyttää
kassakonetta

Unionin tuomioistuimen tuomio (neljäs jaosto) 29.7.2010 I - 7643

Tuomion tiivistelmä

- 1. Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot –
Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen
(Neuvoston direktiivin 67/227 2 artiklan ensimmäinen ja toinen kohta sekä neuvoston di-
rektiivin 77/388 2 artikla, 10 artiklan 1 sekä 2 kohta ja 17 artiklan 1 ja 2 kohta)*

I - 7639

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 77/388 – Kansalliset poikkeavat erityistoimenpiteet – Käsite*
(Neuvoston direktiivin 77/388 27 artiklan 1 kohta)

3. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kielto kantaa muita liikevaihtoveron luonteisia kansallisia veroja – Liikevaihtoveron käsite – Laajuus*
(Neuvoston direktiivin 77/388 33 artikla)

1. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän, sellaisena kuin se on määritelty jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun ensimmäisen direktiivin 67/227 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 2 artiklassa, 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa, vastaisena ei ole pidettävä sitä, että jäsenvaltio rajoittaa tilapäisesti aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa maksettuun veroon perustuvan vähennysoikeuden määrää sellaisten verovelvollisten osalta, jotka eivät ole noudattaneet muodollisuutta, joka liittyy niiden myyntien kirjaamiseen kirjanpitoon, sillä edellytyksellä, että tällä

tavalla säädetty seuraamus on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Siltä osin kuin tällaisen kirjanpitovelvollisuuden tarkoituksena on varmistaa veron täsmällinen kantaminen ja estää petoksia, se kuuluu sellaisiin toimenpiteisiin, joita jäsenvaltioilla on mahdollisuus toteuttaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohdan perusteella. Koska kyseinen toimenpide merkitsee sitä, että jos kyseistä kirjanpitovelvollisuutta ei noudateta, verovelvollisen vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää alennetaan 30 prosentilla, mainittua toimenpidettä on pidettävä

hallinnollisena seuraamuksena, johon liittyvän uhan tarkoituksena on varmistaa kyseisen velvollisuuden tehokkuus. Kansallisen tuomioistuimen asiana on kuitenkin tarkistaa, etteivät seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja ne edellytykset, joiden mukaisesti sellaiset tosiseikat, joihin veroviranomaiset vetoavat mainitun seuraamuksen panemiseksi täytäntöön, todetaan, tutkitaan ja tarvittaessa vahvistetaan tuomiolla, johda siihen, että arvonlisäveron vähennysoikeudelta vietään sen sisältö, ja siten loukkaa kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden periaatetta. Alentamisen määrä, joka on rajattu 30 prosenttiin ja jolla ei näin ollen puututa olennaiseen osaan aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa maksetusta verosta, ei vaikuta liian suurelta eikä riittämättömältä kyseiseen seuraamukseen liittyvän pelotteen ja näin ollen seuraamuksen tehokkuuden varmistamiseksi. Lisäksi tällainen alentaminen, joka kohdistuu verovelvollisen suorittamien maksujen määrään, ei ole sellainen, että siltä puuttuisi selvästi yhteys asianomaisen verovelvollisen harjoittaman taloudellisen toiminnan tasoon. Koska kyseisen seuraamuksen tarkoituksena ei ole oikaista kirjanpidon virheitä vaan ehkäistä niitä, sitä, että se on luonteeltaan kiinteämääräinen, koska sen osalta sovelletaan 30 prosentin kiinteää tasoa, tai seuraamuksen määrän ja niiden rikkomusten, joihin verovelvollinen on mahdollisesti syylistynyt, välisen yhteyden puuttumista ei myöskään voida ottaa huomioon arvioitaessa mainitun seuraamuksen oikeasuhteisuutta.

(ks. 27, 28, 34–37 ja 39 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Kansalliset säännökset, joissa säädetään hallinnollisesta seuraamuksesta, joka arvonlisäverovelvolliselle määrätään, kun on todettu, ettei se ole noudattanut velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihtonsa ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi kirjanpitoonsa, eivät ole jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevia ”direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä”. Tällainen toimenpide ei voi kuulua mainitun 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, koska se on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohdassa – jonka nojalla jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron täsmällisen kantamisen ja veropetosten estämisen kannalta – säädettyjen toimenpiteiden kaltainen.

(ks. 41–43 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta)

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena

kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 33 artikla ei ole esteenä sellaisten säännösten voimassa pitämiseksi, jotka sisältyvät tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta annettuun Puolan lakiin ja joissa säädetään hallinnollisesta seuraamuksesta, joka voidaan määrätä arvonlisäverovelvolliselle, kun on todettu, ettei verovelvollinen ole noudattanut velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihtonsa ja maksettavaksi

kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi kirjanpitoonsa.

(ks. 49 kohta ja tuomiolauselman
3 kohta)