Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

20 päivänä kesäkuuta 2013 *

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate — Laskun peruuttamisen kirjaamisen ja veroilmoituksessa ilmoittamisen myöhästyminen — Laiminlyönnin korjaaminen — Veron maksaminen — Valtion talousarvio — Vahinkoa ei ole aiheutunut — Hallinnollinen seuraamus

Asiassa C-259/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria) on esittänyt 15.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.5.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv

vastaan

Rodopi-M 91 OOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Jarašiūnas sekä tuomarit A. Ó Caoimh ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, edustajanaan direktor S. Marinov,

— Rodopi-M 91 OOD, edustajinaan advokat M. Ekimdzhiev, advokat K. Boncheva, advokat G. Chernicherska ja advokat S. Hadzhieva,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (kansallisen keskusverohallinnon Plovdivin alueyksikkö, jäljempänä Teritorialna direktsia) ja Rodopi-M 91 OOD (jäljempänä Rodopi) ja joka koskee Rodopille laskun peruuttamisen kirjaamisen ja veroilmoituksessa ilmoittamisen myöhästymisestä määrättyä sakkoa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Bulgarian oikeus

7 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 72 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain mukaisesti rekisteröity henkilö voi käyttää oikeuttaan ostovähennykseen sinä verokautena, jona oikeus on syntynyt, tai jonakin kahdestatoista seuraavasta verokaudesta.”

8 ZDDS:n 78 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Rekisteröity henkilö on velvollinen oikaisemaan tekemänsä ostovähennyksen määrän, jos veron peruste muuttuu, liiketoimi peruutetaan tai liiketoimen laji muuttuu.

(2) Oikaisu tehdään verokautena, jona 1 momentissa tarkoitettu muutos on tapahtunut, kirjaamalla ostoreskontraan ja veroilmoitukseen asianomaiselta verokaudelta 115 §:n mukainen tosite tai 116 §:n mukainen uusi tosite, jolla oikaisu tehdään.”

9 ZDDS:n 112 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettuja verotositteita ovat:

1. lasku

2. laskua koskeva ilmoitus

3. pöytäkirja.”

10 ZDDS:n 115 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos liiketoimeen liittyvä veron peruste muuttuu tai liiketoimi, josta on laadittu lasku, peruutetaan, tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on velvollinen tekemään laskua koskevan ilmoituksen.

(2) Ilmoitus on tehtävä viiden päivän määräajassa 1 momentissa tarkoitetusta tapahtumasta.

(3) Jos veron peruste enentyy, on laadittava veloitusilmoitus; jos veron peruste vähentyy tai liiketoimi peruutetaan, on laadittava hyvitysilmoitus.

_ _”

11 ZDDS:n 116 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Laskuihin ja niitä koskeviin ilmoituksiin ei saa tehdä korjauksia eikä lisäyksiä. Virheellisesti laaditut tai oikaistut tositteet on mitätöitävä ja on laadittava uudet tositteet.”

12 ZDDS:n 124 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rekisteröidyn henkilön on kirjattava vastaanottamansa verotositteet ostoreskontraan viimeistään kahdentenatoista verokautena sen verokauden jälkeen, jona ne on laadittu, mutta kuitenkin viimeistään 72 §:n 1 momentissa tarkoitetun viimeisen verokauden aikana.”

13 ZDDS:n 182 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos verovelvollinen jättää laatimatta verotositteen tai jättää laaditun tai vastaanotetun verotositteen kirjaamatta asianomaisen verokauden kirjanpitoon ja vero on tämän vuoksi vahvistettu määrältään pienemmäksi kuin se olisi muuten vahvistettu, verovelvolliselle määrätään (jos kyseessä on luonnollinen henkilö, joka ei ole liikkeenharjoittaja) sakkorangaistus tai (jos kyseessä on oikeushenkilö tai liikkeenharjoittaja) seuraamusmaksu, joka on yhtä suuri kuin se määrä, jolla veron vahvistettu määrä alittaa määrän, joksi se olisi muuten vahvistettu, kuitenkin vähintään 1 000 Bulgarian leviä (BGN).

(2) Jos 1 momentissa tarkoitetussa rikkomuksessa verovelvollinen on laatinut verotositteen tai ilmoittanut siitä veroilmoituksessa sen verokauden aikana, joka välittömästi seuraa verokautta, jonka aikana tosite olisi pitänyt laatia tai siitä olisi pitänyt ilmoittaa, sakon tai maksuseuraamuksen määrä on 25 prosenttia maksamattoman veron määrästä, kuitenkin vähintään 250 BGN.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Rodopi on bulgarialainen arvonlisäverovelvollinen yhtiö.

15 Joulukuun 2009 verokautena Rodop merkitsi ostoreskontraansa ja antamaansa veroilmoitukseen Moda Shport EOOD:n laatiman 30.12.2009 päivätyn laskun. Tähän laskuun merkityn arvonlisäveron määrä oli 161 571,12 BGN (n. 82 800 euroa).

16 Tätä laskua ei olisi pitänyt laatia. Kyseinen lasku peruutettiin 15.10.2010 päivätyllä pöytäkirjalla kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

17 Rodopi ei ottanut tätä pöytäkirjaa huomioon kirjanpidossaan eikä lokakuun 2010 veroilmoituksessaan. Rodopi teki sen joulukuun 2010 yhteydessä oikaisemalla kyseisen laskun perusteella tehdyn vähennyksen siten, että se maksoi peruutetun laskun perusteella alun perin vähennetyn arvonlisäveron koko määrän korkoineen.

18 Tämän johdosta tehtiin 22.2.2011 hallinnollisen rikkomuksen toteamista koskeva päätös, jonka pääasiallisten merkintöjen mukaan Teritorialna direktsia oli todennut rikkomuksen marraskuun 2010 aikana. Sama viranomainen määräsi 17.6.2011 Rodopille sakon, jonka määrä oli sama kuin kyseiseen laskuun merkityn arvonlisäveron määrä.

19 Seuraamuksesta nostettiin kanne ensimmäisenä oikeusasteena toimivassa Rayonen sadissa.

20 Rodopi vetosi Rayonen sadissa siihen, että ZDDS:n täytäntöönpanoasetuksen liite 12, jossa edellytetään kyseisen laskun peruuttamisen kirjaamista tässä tapauksessa lokakuussa 2010, on vastoin ZDDS:n 124 §:n 4 momenttia, jonka mukaan verovelvollisen on kirjattava vastaanottamansa verotositteet ostoreskontraansa viimeistään kahdentenatoista verokautena sen verokauden jälkeen, jona ne on laadittu, mutta kuitenkin viimeistään ennen viimeisen sellaisen verokauden päättymistä, jonka aikana verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan, eli siis kahdentoista kuukauden kuluessa sen verokauden jälkeen, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt.

21 Rayonen sad katsoi, että Rodopin olisi pitänyt kirjata tämän laskun peruuttaminen lokakuussa 2010 mutta se teki kirjauksen vasta joulukuussa 2010. Se katsoi kuitenkin, että Teritorialna direktsian tekemää seuraamuspäätöstä rasitti olennainen menettelyvirhe, koska päätöksessä ei ollut noudatettu rikkomuksen toteamista koskevan päätöksen tekemiselle Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniassa (laki hallinnollisista rikkomuksista ja seuraamuksista) säädettyä määräaikaa.

22 Teritorialna direktsia teki kassaatiovalituksen Administrativen sad Plovdiviin.

23 Rodopi vetosi kyseisessä tuomioistuimessa siihen, että sille määrätty sakko on unionin oikeuden ja tarkemmin sanottuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen vastainen.

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tässä tapauksessa on selvitettävä, onko Rodopille määrätty rangaistus laskun peruuttamisen oikea-aikaisen ilmoittamisen laiminlyönnistä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen, kun otetaan huomioon, että Rodopi on maksanut veron korkoineen.

25 Administrativen sad Plovdiv päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan sallittua, että jäsenvaltio määrää rangaistuksen siitä, ettei laskun peruuttamista ole merkitty kirjanpitoon määräajassa, kun peruuttaminen on kuitenkin myöhemmin merkitty kirjanpitoon ja asianomainen henkilö on maksanut peruuttamisesta aiheutuneet verot korkoineen?

Onko seuraavilla seikoilla merkitystä ensimmäisen kysymyksen yhteydessä:

— määräaika, jossa laskun peruuttaminen olisi väitteiden mukaan pitänyt kirjata, on 14 päivää sen kalenterikuukauden päättymisestä, jonka aikana peruuttaminen on tapahtunut

— laskun peruuttaminen kirjattiin todellisuudessa yhden kuukauden kuluttua sen määräajan päättymisestä, jossa kirjaus olisi väitteiden mukaan pitänyt tehdä

— valtiolle on suoritettu arvonlisäverovelka sille kertyneine korkoineen?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 242 ja 273 artiklan mukaan sallittua, että jäsenvaltio määrää verovelvolliselle, jonka väitetään jättäneen täyttämättä määräajassa velvollisuutensa merkitä kirjanpitoonsa arvonlisäveron määrän laskemiseen vaikuttavat seikat, sakkorangaistuksen, joka on yhtä suuri kuin määräajassa maksamatta jääneen arvonlisäveron määrä, kun laiminlyönti on myöhemmin korjattu ja verovelan koko määrä korkoineen on maksettu?

3) Onko asiassa merkitystä sillä, ettei valtiolle ole aiheutunut taloudellista vahinkoa, koska asianomainen henkilö on myöhemmin merkinnyt kirjanpitoon laskun peruuttamisen ja maksanut kaikki verot korkoineen?

4) Onko suhteellisuusperiaatteen vastaista määrätä sakkorangaistus, joka on yhtä suuri kuin korkoineen jo maksetun veron koko määrä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

26 Teritorialna direktsia katsoo, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta, sillä se ei vaikuta pääasian oikeudenkäynnissä annettavaan ratkaisuun, koska kyseisen oikeusriidan ratkaisemisessa on merkitystä vain tosiseikkoja koskeviin kysymyksiin annettavilla vastauksilla.

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi kuitenkin jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 On kuitenkin todettava, ettei tilanne ole tällainen käsiteltävässä asiassa. Pyydetyllä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen sekä arvonlisäverodirektiivin 242 ja 273 artiklan tulkitsemisella on nimittäin välitön yhteys pääasian oikeudenkäynnin kohteeseen, joka näyttää kiistattomasti todelliselta. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy myös riittävät tiedot tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotka ovat tarpeen, jotta unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. Ennakkoratkaisupyyntö on siten otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

29 Kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta sekä arvonlisäverodirektiivin 242 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen määrää verovelvolliselle, joka ei ole kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä

määräajassa täyttänyt velvollisuuttaan kirjata kirjanpitoon ja ilmoittaa veroilmoituksessa seikat, jotka vaikuttavat verovelvollisen arvonlisäverovelan määrän laskemiseen, sakkorangaistuksen, jonka määrä on yhtä suuri kuin tässä määräajassa maksamatta jääneen veron määrä, kun kyseinen verovelvollinen on myöhemmin korjannut laiminlyönnin ja maksanut verovelan koko määrän korkoineen.

30 Arvonlisäverodirektiivin 242 artiklan mukaan verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla säätää lisäksi muista kuin direktiivissä säädetyistä velvoitteista silloin, kun ne katsovat niiden olevan tarpeen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

31 Arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä nimenomaisesti seuraamusjärjestelmästä tässä direktiivissä tarkoitettujen verovelvollisille kuuluvien velvoitteiden täyttämättä jättämisen varalta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat kuitenkin edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti (ks. vastaavasti asia C-263/11, Rēdlihs, tuomio 19.7.2012, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Niillä seuraamuksilla, joista jäsenvaltioilla on oikeus säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä varten ja erityisesti sen varmistamiseksi, että verovelvolliset noudattavat velvollisuuttaan oikaista kirjanpitonsa sen johdosta, että lasku, jonka perusteella ne ovat tehneet vähennyksen, peruutetaan, ei näin ollen saada vaarantaa ensinnäkään arvonlisäveron neutraalisuutta, joka on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista ja jonka mukaan samanlaisia liiketoimia suorittavia talouden toimijoita ei saada kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti asia C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7639, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-500/10, Belvedere Costruzioni, tuomio 29.3.2012, 22 kohta).

33 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että vähennysten oikaisua koskeva järjestelmä on olennainen osa arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otettua järjestelmää, koska sen tarkoituksena on varmistaa vähennysten oikeellisuus ja näin ollen verorasituksen neutraalisuus (asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3039, 26 kohta).

34 Tässä tapauksessa unionin tuomioistuimelle esitetystä aineistosta ilmenee, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan seuraamuksen tarkoituksena on saada verovelvolliset oikaisemaan maksettavan veron määrä viipymättä vähennyksen perusteena olleen liiketoimen peruuttamisen jälkeen ja siten varmistaa veron kannon oikea toimittaminen ja erityisesti vähennysten oikeellisuus sekä estää petokset puuttumatta kuitenkaan millään tavoin vähennysoikeuden periaatteeseen.

35 Kuten komissio on lisäksi huomauttanut, yhtäältä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevalla tavalla sääntöjenvastaisesti menettelevä verovelvollinen on arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevan tavoitteen kannalta eri asemassa kuin verovelvollinen, joka on noudattanut kirjanpitoon liittyviä velvollisuuksiaan.

36 Toisaalta pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaa sakkorangaistusta ei ole määrätty minkään liiketoimen vuoksi vaan sillä perusteella, että verovelvollinen on vasta määräajan jälkeen oikaissut tekemänsä vähennyksen, joka on muuttunut perusteettomaksi. Siten ei voida katsoa, että kyseessä olisi vero, joka merkitsisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista kaksinkertaista verotusta (ks. vastaavasti ja analogisesti asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok., s. I-8785, 60 kohta ja asia C-502/07, K-1, tuomio 15.1.2009, Kok., s. I-161, 17–19 kohta).

37 Edellä todetusta seuraa, ettei verotuksen neutraalisuuden periaate ole esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisen sakkorangaistuksen määräämiselle tämän tuomion 29 kohdassa todetun kaltaisessa tilanteessa.

38 Toiseksi on syytä muistuttaa, ettei tämän tuomion 32 kohdassa tarkoitetuilla seuraamuksilla saada ylittää sitä, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (ks. em. asia Rēdlihs, tuomion 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Sen arvioiminen, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen edellisessä kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi, on kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

40 Kyseisen seuraamuksen määrittämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä on puolestaan todettava, että ZDDS:n 182 §:n 1 ja 2 momentissa säädetty seuraamus on määrältään progressiivinen. Jos oikaisu myöhästyy vain yhden kuukauden, sakko on vain 25 prosenttia arvonlisäverovelan määrästä. Se nousee arvonlisäverovelan koko määrän suuruiseksi vasta, kun myöhästyminen ylittää yhden kuukauden rajan. Tällaisen seuraamuksen ominaisuutena näyttää siten olevan verovelvollisten kehottaminen oikaisemaan mahdollisimman nopeasti sellaiset tehdyt vähennykset, jotka ovat muuttuneet perusteettomiksi, ja siten veron kannon oikean toimittamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttaminen.

41 Kansallisen tuomioistuimen on lisäksi tutkittava, onko oikeudenkäynnin kohteena olevan laskun peruuttamisesta ilmoittamisen myöhästymisessä mahdollisesti kyse arvonlisäveropetoksesta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussubjektit eivät nimittäin saa vedota unionin säädöksiin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. Lisäksi unionin lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa toimiin, jotka toteutetaan joidenkin unionin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 On kuitenkin korostettava, että arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen (ks. asia C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, tuomio 12.7.2012, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Esitettyihin kysymyksiin on edellä esitetyin perustein vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen määrää verovelvolliselle, joka ei ole kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa täyttänyt velvollisuuttaan kirjata kirjanpitoon ja ilmoittaa veroilmoituksessa seikat, jotka vaikuttavat verovelvollisen arvonlisäverovelan määrän laskemiseen, sakkorangaistuksen, jonka määrä on yhtä suuri kuin tässä määräajassa maksamatta jääneen veron määrä, kun kyseinen verovelvollinen on myöhemmin korjannut laiminlyönnin ja maksanut verovelan koko määrän korkoineen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida arvonlisäverodirektiivin 242 ja 273 artiklan perusteella, ylittääkö asiassa määrätyn seuraamuksen rahamäärä sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaan tapaukseen liittyvät seikat, erityisesti aika, jonka kuluessa sääntöjenvastaisuus on oikaistu, tämän sääntöjenvastaisuuden vakavuus ja se, onko verovelvollisen syyksi luettava petos tai sovellettavan lainsäädännön kiertäminen.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen määrää verovelvolliselle, joka ei ole kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa täyttänyt velvollisuuttaan kirjata kirjanpitoon ja ilmoittaa veroilmoituksessa seikat, jotka vaikuttavat verovelvollisen arvonlisäverovelan määrän laskemiseen, sakkorangaistuksen, jonka määrä on yhtä suuri kuin tässä määräajassa maksamatta jääneen veron määrä, kun kyseinen verovelvollinen on myöhemmin korjannut laiminlyönnin ja maksanut verovelan koko määrän korkoineen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 242 ja 273 artiklan perusteella, ylittääkö asiassa määrätyn seuraamuksen rahamäärä sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaan tapaukseen liittyvät seikat, erityisesti aika, jonka kuluessa sääntöjenvastaisuus on oikaistu, tämän sääntöjenvastaisuuden vakavuus ja se, onko verovelvollisen syyksi luettava petos tai sovellettavan lainsäädännön kiertäminen.

Allekirjoitukset