Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

15. aprill 2021 *

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 273 – Tagastatava käibemaksusumma suurendamine maksudeklaratsioonis – Tehingu maksustatavuse hindamisel maksukohustuslase tehtud viga – Maksudeklaratsiooni parandamine pärast maksukontrolli – Rahatrahv, mis vastab 20%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksu – Proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-935/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wroclawi vojevoodkonna halduskohus, Poola) 3. oktoobri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. detsembril 2019, menetluses

Grupa Warzywna sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president N. Piçarra, kohtunikud S. Rodin ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Grupa Warzywna sp. z o.o., esindajad: *adwokaci* M. Pacyna ja K. Kocowski, keda abistas *doradca podatkowy* S. Ząbczyk,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELL artikli 4 lõiget 3, ELTL artiklit 325, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 2, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud Grupa Warzywna sp. z o.o. ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławi maksuameti juhataja, Poola) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on sellele äriühingule maksukontrolli tulemusel halduskaristuse määramine.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Selle direktiivi artikli 12 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;

[…]

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

[…]

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat.“

5 Selle direktiivi artikli 135 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitis asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

[…].“

6 Nimetatud direktiivi artiklis 137 on märgitud:

„1. Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[…]

b) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitis asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

[…]

2. Liikmesriigid kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad.

[…].“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 250 on sätestatud:

„1. Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.

2. Liikmesriigid lubavad enda kehtestatavatel tingimustel lõikes 1 nimetatud käibedeklaratsiooni esitada elektroonilisel teel ja võivad selle elektroonilist esitamist nõuda.“

8 Selle direktiivi artikkel 273 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Poola õigus

9 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (*ustawa o podatku od towarów i usług*; *Dz. U.* 2017, jrk nr 1221; edaspidi „käibemaksuseadus“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 43 lõike 1 punktis 10 on sätestatud:

„Maksust on vabastatud […] hoonete, ehitiste või nende osade võõrandamine, välja arvatud juhul, kui:

a) võõrandamine toimub esmase kasutuselevõtu raames või enne esmast kasutuselevõttu,

b) hoone, ehitise või nende osade esmase kasutuselevõtu ja võõrandamise vahel on möödunud vähem kui kaks aastat […].“

10 Käibemaksuseaduse artikli 43 lõikes 10 on sätestatud:

„Maksukohustuslane võib loobuda lõike 1 punktis 10 osutatud maksuvabastusest ja valida hoonete, ehitiste või nende osade võõrandamise maksustamise tingimusel, et hoone, ehitise või selle osa võõrandaja ja omandaja:

1) on registreeritud käibemaksukohustuslastena;

2) esitavad enne kõnealuste esemete võõrandamise päeva asjakohase maksuameti juhatajale avalduse selle kohta, et valivad hoone, ehitise või selle osa võõrandamise maksustamise.“

11 Selle seaduse artikli 112b lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui tuvastatakse, et maksukohustuslane:

1) on esitatud maksudeklaratsioonis märkinud:
   a) tasumisele kuuluvast väiksema maksusumma,
   b) enammakstud maksu tagastatava summa või tagastatava sisendkäibemaksu tasumisele kuuluvast maksust suuremas summas,
   c) enammakstud maksusumma, mis arvatakse maha järgnevatel maksustamisperioodidel võlgnetavast maksusummast ja mis on suuremas summas kui tasumisele kuuluv maks,
   d) enammakstud maksu tagastatava summa, enammakstud sisendkäibemaksu tagastatava summa või enammakstud maksusumma, mis arvatakse maha järgnevatel maksustamisperioodidel võlgnetavast maksusummast, samas kui ta oleks pidanud välja tooma maksuametile tasumisele kuuluva maksusumma,

2) ei ole esitanud maksudeklaratsiooni ega maksnud tasumisele kuuluvat maksusummat,

– määrab maksuameti või maksu- ja tolliameti juhataja kindlaks vastava summa õige suuruse ning määrab täiendava maksukohustuse, mis vastab 30%-le vähem arvutatud käibemaksusummast või 30%-le summast, mille võrra suurendati enammakstud maksu tagastatavat summat, enammakstud sisendkäibemaksu tagastatavat summat või enammakstud maksusummat, mis arvatakse maha järgnevatel maksustamisperioodidel võlgnetavast maksusummast.

2. Kui pärast maksukontrolli või maksu- ja tollikontrolli menetluse lõpetamist või maksu- ja tollikontrolli menetluse käigus juhtudel, millele on osutatud:

1) lõike 1 punktis 1, on maksukohustuslane esitanud korrektse maksudeklaratsiooni, milles on arvesse võetud tuvastatud rikkumisi, ja maksnud tasumisele kuuluva maksusumma või alusetult tagasimakstud summa tagastanud,

2) lõike 1 punktis 2, on maksukohustuslane esitanud maksudeklaratsiooni ja maksnud tasumisele kuuluva maksusumma,

– on täiendava maksukohustuse suurus 20% vähem makstud maksusummast või 20% summast, mille võrra suurendati enammakstud maksu tagastatavat summat, enammakstud sisendkäibemaksu tagastatavat summat või enammakstud maksusummat, mis arvatakse maha järgnevatel maksustamisperioodidel võlgnetavast maksusummast.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Grupa Warzywna omandas kinnisasja, milles oli elatud üle kahe aasta. Kinnisasja omandamist käsitlevas notariaalaktis sisalduvas avalduses oli selle vara hind märgitud brutosummana, mis sisaldas seega käibemaksu. Vara müüja väljastas ka arve, millel oli märgitud asjaomase tehinguga seotud käibemaksu summa. Grupa Warzywna tasus selle summa ja leidis, et see kujutab endast sisendkäibemaksu summat, mis on seega mahaarvatav. Grupa Warzywna esitas seejärel Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicyle (Trzebnica maksuameti juhataja, Poola) käibedeklaratsiooni, milles ta märkis käibemaksu enammakse, mille tagastamist ta taotles.

13 Trzebnica maksuamet tuvastas kontrolli tulemusena, et käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 10 kohaselt on kinnisasja võõrandamine käibemaksust üldjuhul täielikult vabastatud ning et tehingu pooled ei olnud esitanud maksuvabastusest loobumise avaldust. Järelikult ei olnud Grupa Warzywnal õigust selle vara võõrandamisega seotud sisendkäibemaksu maha arvata.

14 Seejärel parandas Grupa Warzywna oma maksudeklaratsiooni, võttes arvesse maksuameti tuvastatud rikkumisi. Seetõttu näitas äriühing maksudeklaratsioonil käibemaksu enammakse, mis oli algul deklareeritust oluliselt väiksem.

15 Vaatamata sellele parandusele tegi Trzebnica maksuameti juhataja otsuse, millega määras kindlaks käibemaksu enammakse summas, mis tuleneb parandatud deklaratsioonist, ning määras Grupa Warzywnale karistuse, mis vastab 20%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksusummat, mida alusetult nõutakse. Teise astme maksuasutus, kelle poole Grupa Warzywna pöördus, jättis selle otsuse muutmata.

16 Grupa Warzywna esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule teise astme maksuasutuse otsuse peale kaebuse. Nimetatud kohus peab vajalikuks kindlaks teha, kas sellise karistuse määramine olukorras, kus äriühingu tehtud viga ei toonud kaasa maksutulu vähenemist, on kooskõlas proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ning põhjendatud, arvestades eesmärke tagada maksu nõuetekohane kogumine ja vältida maksudest kõrvalehoidumist.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et halduskaristuse määramise eesmärk on innustada maksukohustuslasi esitama oma maksudeklaratsioonid täpselt ja korrapäraselt. Põhikohtuasjas kõne all olev karistus on pigem repressiivne kui ennetav. Käibemaksuseaduse artikli 112b lõige 2 ei võimalda nimelt arvesse võtta asjaolu, et käibemaksu ekslik tasumine on tingitud tehingu kahe poole hindamisveast võõrandamise maksustatava laadi osas. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kujutab see karistus endast meedet, mis on maksuõigusrikkumiste vastu võitlemise eesmärgi saavutamiseks sobimatu, ja igal juhul läheb see kaugemale sellest, mis on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks, kuna see ei täida potentsiaalsete petturite vältimisel vajalikku preventiivset ülesannet ega võta arvesse rikkumise laadi ja raskust ega asjaolu, et riigikassale ei ole kaasnenud saamatajäänud maksutulu ning puuduvad kaudsed tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta.

18 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wroclawi vojevoodkonna halduskohus, Poola) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas täiendava maksukohustuse kehtestamine käibemaksuseaduse artikli 112b lõike 2 kohaselt on kooskõlas [käibemaksudirektiivi] sätetega (eelkõige selle artiklid 2, 250 ja 273), [ELL] artikli 4 lõikega 3, ELTL artikliga 325 ja proportsionaalsuse põhimõttega?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul teha otsuse selle kohta, kas põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid on kooskõlas ELL artikli 4 lõikega 3, ELTL artikliga 325, käibemaksudirektiivi artiklitega 2, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.

20 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuigi Euroopa Kohtul ei tule eelotsusemenetluses hinnata liikmesriigi õigusnormide kooskõla liidu õigusega, on ta on pädev andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad viimasel seda kooskõla hinnata, et teha tema menetluses olevas kohtuasjas otsus (vt selle kohta 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Seega tuleb Euroopa Kohtul käesolevas kohtuasjas analüüsida üksnes liidu õigust, andes sellele tõlgenduse, mis oleks tarvilik eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kelle ülesanne on hinnata kõnealuste liikmesriigi õigusnormide kooskõla liidu õigusega, et lahendada tema menetluses olev kohtuasi (vt selle kohta 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused ei puuduta konkreetselt ei ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet ega võitlust pettuste vastu, et kaitsta Euroopa Liidu finantshuve, mida käsitleb ELTL artikkel 325. Samuti ei ole käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 250 tõlgendamine selles otsuses sisalduvaid asjaolusid arvestades vajalik esitatud küsimusele tarviliku vastuse andmiseks, kuna need artiklid käsitlevad vastavalt käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ja käibedeklaratsioone.

23 Seevastu käibemaksudirektiivi artikli 273 kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnealuse halduskaristuse automaatne kohaldamine – nagu see on ette nähtud liikmesriigi õiguses – kõikidel juhtudel, mil käibemaksu arvutati vähem või mil suurendati tagastatavat käibemaksusummat, on meede, mis ei sobi selleks, et saavutada selles artiklis ette viidatud eesmärki võidelda maksurikkumiste vastu, ning läheb kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik. Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et esitatud küsimus puudutab käibemaksudirektiivi artikli 273 ning proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tõlgendamist.

24 Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 273 ning proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on maksukohustuslasele, kes on käibemaksust vabastatud tehingu ekslikult kvalifitseerinud käibemaksuga maksustatavaks tehinguks, määratud karistus, mis vastab 20%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksusummat, mida alusetult nõutakse, ilma et arvesse oleks võetud maksudeklaratsioonis tehtud vea laadi ja raskust ega asjaolusid, et selle vea puhul puuduvad kaudsed tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta ja et riigikassale ei ole tekkinud maksutulu kaotust.

25 Käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel on liikmesriikidel lubatud võtta meetmeid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks. Kuna liidu õiguse sätted selles küsimuses puuduvad, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamisõiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste mittejärgimise korral (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Siiski on liikmesriigid kohustatud oma pädevuse teostamisel järgima liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning seega ka proportsionaalsuse põhimõtet (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Seega ei tohi sellised karistused minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise eesmärkide saavutamiseks. Selleks et hinnata karistuse vastavust proportsionaalsuse põhimõttele, tuleb eelkõige arvesse võtta selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest karistatakse, ning karistuse suuruse kindlaksmääramise tingimusi (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60).

28 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas karistuse suurus ei ületa käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikku, tuleb selle kohtu tähelepanu juhtida teatavatele põhikohtuasja asjaoludele, mis võimaldavad viimasel teha kindlaks, kas määratud karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 61).

29 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksuseaduse artikli 112b lõikes 2 on ette nähtud halduskaristus, mis vastab 30%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksusummat, ja mida vähendatakse 20%-ni esimesena nimetatud summast, kui maksukohustuslane on maksukontrolli tulemusel parandanud oma deklaratsiooni, võttes arvesse maksukontrolli käigus tuvastatud rikkumisi, ning on võlgnetava maksusumma tasunud või alusetult tagastatud summa tagasi maksnud.

30 Eelotsusetaotlusest nähtub, et selle karistuse eesmärk on parandada käibemaksu sissenõudmist, karistades käibemaksu tasumisel tehtud vigade eest, mis seisnevad tasumisele kuuluva maksusumma vähemarvutamises või enammakstud käibemaksu tagastatava summa suurendamises või järgmisesse perioodi edasikandmises. Kõnealuse karistuse eesmärk on seega innustada maksukohustuslast esitama oma maksudeklaratsioone täpselt ja korrapäraselt ning rikkumise esinemisel korral neid korrigeerima, selleks et saavutada eesmärk tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 273.

31 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et halduskaristus, mille eesmärk on maksukohustuslasi innustada maksu tasumata jätmise juhtumeid nii kiiresti kui võimalik korrigeerima ja seega saavutada eesmärk tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ning mille summa on üldjuhul kindlaks määratud 50%-le sellest käibemaksusummast, mis tuleb maksukohustuslasel maksuhaldurile tasuda, kuid mida võib vähendada vastavalt juhtumi asjaoludele, võimaldab põhimõtteliselt tagada, et selline halduskaristus ei läheks kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise tagamise eesmärgi saavutamiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 273 (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 62–64).

32 Mis puudutab aga põhikohtuasjas kõne all oleva karistuse suuruse kindlaksmääramise tingimusi, siis tuleb märkida, et kui summa on määratud 20%-le summast, mille võrra suurendati enammakstud käibemaksu, ei saa seda summat juhtumi konkreetsete asjaolude alusel vähendada, välja arvatud juhul, kui rikkumine on tingitud vähese tähtsusega vigadest.

33 Selle kohta nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule antud selgitustest, et põhikohtuasjas kõne all olev rikkumine on tingitud tehingu poolte hindamisveast tehingu maksustatava laadi osas, kuna tehingu pooled pidasid ehitise võõrandamist käibemaksuga maksustatavaks, kuigi nad ei olnud esitanud liikmesriigi õigusnormide kohaselt nõutavat avaldust selle kohta, et nad valivad ehitise võõrandamise maksustamise. Lisaks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaalutlustest, et nimetatud karistus on vahet tegemata kohaldatav nii sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus enammakstud käibemaksu summa suurendamine on tingitud tehingu maksustatava laadi hindamisel tehingu poolte tehtud veast, mida iseloomustab asjaolu, et puuduvad kaudsed tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta, ning mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei põhjusta maksutulu kaotust, kui ka olukorras, kus puuduvad sellised erilised asjaolud, mida selle kohtu arvates tuleks arvesse võtta.

34 Seega ei võimaldanud need kindlaksmääramise tingimused maksuhalduril kohandada karistuse summat vastavalt käesoleva juhtumi konkreetsetele asjaoludele.

35 Sellest järeldub, et nimetatud karistuse kindlaksmääramise tingimused, mida kohaldatakse automaatselt, ei võimalda maksuhalduril määratud karistust individualiseerida, selleks et veenduda, et karistus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise eesmärkide saavutamiseks.

36 Neil asjaoludel ei ole vaja põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme analüüsida käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtuvalt.

37 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 273 ning proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on maksukohustuslasele, kes on käibemaksust vabastatud tehingu ekslikult kvalifitseerinud käibemaksuga maksustatavaks tehinguks, määratud karistus, mis vastab 20%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksusummat, mida alusetult nõutakse, kuna nimetatud karistus on vahet tegemata kohaldatav nii sellises olukorras, kus rikkumine on tingitud tehingu maksustatava laadi hindamisel tehingu poolte tehtud veast, mida iseloomustab asjaolu, et puuduvad kaudsed tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta, ning asjaolu, et riigikassale ei ole tekkinud maksutulu kaotust, kui ka olukorras, kus puuduvad sellised erilised asjaolud.

Kohtukulud

38 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 273 ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on maksukohustuslasele, kes on käibemaksust vabastatud tehingu ekslikult kvalifitseerinud käibemaksuga maksustatavaks tehinguks, määratud karistus, mis vastab 20%-le summast, mille võrra suurendati tagastatavat käibemaksusummat, mida alusetult nõutakse, kuna nimetatud karistus on vahet tegemata kohaldatav nii sellises olukorras, kus rikkumine on tingitud tehingu maksustatava laadi hindamisel tehingu poolte tehtud veast, mida iseloomustab asjaolu, et puuduvad kaudsed tõendid maksudest kõrvalehoidumise kohta, ning asjaolu, et riigikassale ei ole tekkinud maksutulu kaotust, kui ka olukorras, kus puuduvad sellised erilised asjaolud.

Allkirjad