UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

29 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-188/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 21.5.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.5.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

vastaan

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, aiemmin nimeltään Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.5.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Puolan hallitus, asiamiehinään M. Dowgielewicz, A. Rutkowska ja A. Kramarczyk,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY

(EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi) ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EUVL L 27, s. 44; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak Orłowski sp. j, aiemmin nimeltään Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (jäljempänä Profaktor) sekä toisaalta Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Białystokin veroviraston johtaja) ja joka koskee sellaista rajoitusta, joka kohdistuu aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuteen silloin, kun verovelvollinen ei ole noudattanut velvollisuutta käyttää kassakonetta kirjatakseen kirjanpitoon myyntejä ”luonnollisille henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa”.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden

ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

5 Saman direktiivin 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määritellään ”verotettava tapahtuma ”siten, että sillä tarkoitetaan ”tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät”. Kyseisen 10 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat. – –”

6 Direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

– –

4. Neuvosto pyrkii 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan 3 kohdan mukaiset palautukset on myönnettävä maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille. Tämän menettelyn voimaantuloon asti jäsenvaltioiden on itse

säädettävä palautuksessa noudatettavista yksityiskohtaisista säännöistä. Jos verovelvollinen ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, jäsenvaltiot voivat evätä palautuksen tai asettaa sille lisäehtoja.”

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artikla on kyseisen direktiivin XIII osastossa, jonka otsikko on ”Veronmaksuvelvollisten velvoitteet”, ja mainitussa artiklassa säädetään seuraavaa:

”– –

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

– –

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista.

– –”

8 Kyseisen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.”

9 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimuksia koskevia veroja, pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen veroja ja maksuja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja, sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista.”

Kansallinen lainsäädäntö

10 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä vuoden 2004 arvonlisäverolaki) 111 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvolliset, jotka harjoittavat myyntiä luonnollisille henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa – – ovat velvollisia käyttämään kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi.

2. Verovelvolliset, jotka jättävät noudattamatta 1 momentissa säädettyä velvollisuutta, menettävät oikeuden alentaa maksettavaksi kuuluvan veron määrää 30 prosentilla tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä lasketun veron määrästä, kunnes liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi aletaan käyttää kassakonetta.”

11 Mainitun lain 87 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos 86 §:n 2 momentin mukainen ostoihin sisältyvä vero on suurempi kuin verokaudelta maksettavaksi kuuluva vero, verovelvollisella on oikeus vähentää verojen erotusta vastaava summa seuraavilta verokausilta maksettavasta verosta tai saada tämä summa palauksena pankkitilille.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Białystokin verotarkastustoimiston johtaja) vahvisti 17.10.2006 tekemällään päätöksellä Profaktorin maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määräksi vuosien 2004 ja 2005 tietyiltä kuukausilta eri määrän kuin kyseisen yhtiön olisi itsensä antamien ilmoitusten perusteella pitänyt maksaa. Kyseinen viranomainen nimittäin alensi vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n säännösten nojalla 30 prosentilla sitä määrää, jolla tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksetun veroa määrää voitiin vähentää, sillä perusteella, ettei

Profaktor ollut noudattanut velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron määrän kirjaamiseksi.

13 Mainitun yhtiön tehtyä tätä päätöstä koskevan oikaisuvaatimuksen Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku vahvisti kyseisen päätöksen 7.2.2007 tekemällään päätöksellä.

14 Profaktor vaati 7.2.2007 tehdyn päätöksen kumoamista Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstokussa (Białystokin voivodikunnan hallintotuomioistuin). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi valituksen osittain katsottuaan, että sen jälkeen, kun Puola oli liittynyt Euroopan unioniin, vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n kyseessä olevat säännökset olivat yhteensopimattomia unionin oikeuden ja erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 ja 27 artiklan kanssa. Mainittu tuomioistuin nimittäin katsoi, että kyseisissä kansallisissa säännöksissä säädetty aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen poikkesi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa säädetystä vähennysoikeudesta ja että se oli näin ollen todellisuudessa luonteeltaan erityistoimenpide, jota Puolan tasavalta ei ollut pannut täytäntöön saman direktiivin 27 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku valitti kyseisestä tuomiosta kassaatiomenettelyssä ja väitti, että kyseiset säännökset olivat luonteeltaan ainoastaan seuraamuksia, jotka eivät näin ollen olleet kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin kohdistuvia poikkeuksia ja joiden tarkoituksena ei ollut rajoittaa vähennysoikeutta vaan estää veropetoksia.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, jonka käsiteltäväksi valitus saatettiin, katsoi, että kyseinen seuraamus merkitsi kassakoneen käyttöä koskevaa velvollisuutta laiminlyövän verovelvollisen kannalta arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen loukkaamista, koska se johti siihen, että tällaisen verovelvollisen suoritettavaksi tuli osa aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa jo maksetusta arvonlisäverosta. Kyseinen tuomioistuin

katsoi, että oli olemassa epäilyksiä siitä, olivatko kyseiset säännökset suhteellisuusperiaatteen mukaisia, ja siitä, oliko kyse hallinnollisesta seuraamuksesta vai kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa tarkoitetusta erityistoimenpiteestä, sekä siitä, voitiinko kyseistä toimenpidettä sellaisenaan pitää liikevaihtoveron tapaisena verona tai maksuna.

17 Naczelny Sąd Administracyjny päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko ensimmäisen [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan, luettuina yhdessä kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 10 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, vastaisena pidettävä [vuoden 2004 arvonlisäverolain] 111 §:n 2 momentin, luettuna yhdessä saman pykälän 1 momentin kanssa, kaltaista säännöstä, jossa säädetään, että verovelvolliset, jotka harjoittavat myyntiä sellaisille luonnollisille henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa – – menettävät tilapäisesti oikeuden vähentää maksettavaksi kuuluvan veron määrästä – – 30 prosenttia tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksetun veron määrästä silloin, kun mainitut verovelvolliset eivät noudata velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi?

2) Voidaanko kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ’erityistoimenpiteenä’ pitää, kun otetaan huomioon tällaisten toimenpiteiden luonne ja tavoite, vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 2 momentissa säädettyä vähennysoikeuden tilapäistä rajoittamista sellaisten verovelvollisten osalta, jotka eivät noudata velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi, ja edellyttäkö tällaisten toimenpiteiden käyttöönotto tarvittaessa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 2–4 kohdan mukaisen menettelyn noudattamista?

3) Merkitseekö jäsenvaltioille kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdassa annettu oikeus sitä, että ne voivat määrätä verovelvollisille, jotka eivät noudata velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi, seuraamuksen, jossa verovelvolliselta evätään tilapäisesti oikeus vähentää maksettavaksi kuuluvan veron määrästä 30 prosenttia tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksetun veron määrästä, kuten vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 2 momentissa, luettuna yhdessä saman pykälän 1 momentin kanssa, säädetään?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

18 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – sellaisena kuin se on määritelty ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa ja 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa – vastaisena 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.

19 On muistettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17–20 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä

lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008, Kok., s. I-1597, 24 kohta; asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 70 kohta ja asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 55 kohta).

20 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksamasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5547, 37 kohta ja em. asia SKF, tuomion 56 kohta).

21 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – jonka on näin ollen varmistettava kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuus – normaali toiminta edellyttää veron täsmällistä kantamista. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 22 artiklasta sekä EY 10 artiklasta seuraa, että kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja että tämän osalta jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero (asia C-132/06, komissio v. Italia, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5457, 37 kohta).

22 Jäsenvaltioiden on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän puitteissa taattava, että verovelvollisille asetettuja velvollisuuksia noudatetaan, ja niillä on tältä osin tiettyä liikkumavaraa, erityisesti sen suhteen, miten käytettävissä olevia keinoja hyödynnetään (em. asia komissio v. Italia, tuomion 38 kohta).

23 Näiden velvollisuuksien osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 2 kohdassa säädetään muun muassa siitä, että verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

24 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron täsmällisen kantamisen ja veropetosten estämisen kannalta, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista.

25 Tältä osin on muistettava, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5337, 76 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 71 kohta ja em. asia komissio v. Italia, tuomion 46 kohta).

26 Ne toimenpiteet, joita jäsenvaltioilla on tällä tavoin oikeus toteuttaa, eivät kuitenkaan saa mennä pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällaisia toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus, sillä neutraalisuus on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. vastaavasti mm. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok., s. I-7281, 47 kohta; asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 80 kohta sekä yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 66 kohta).

27 Pääasiassa kyseessä olevan toimenpiteen, sellaisena kuin siitä on säädetty vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentissa, osalta on kiistatonta, että sen

tarkoituksena on – kun siinä vaaditaan verovelvollisia käyttämään kassakoneita liikevaihtonsa ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi – varmistaa veron täsmällinen kantaminen ja estää petoksia. Ei voida kiistää sitä, ettei velvollisuus, joka tällä tavalla kohdistuu verovelvollisiin, kuuluisi sellaisiin toimenpiteisiin, joita jäsenvaltioilla on mahdollisuus toteuttaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohdan perusteella.

28 Tästä on todettava, että 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.

29 Tältä osin on muistettava, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti (asia C-262/99, Louloudakis, tuomio 12.7.2001, Kok., s. I-5547, 67 kohta).

30 Suhteellisuusperiaatteen konkreettisen soveltamisen osalta kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset säännökset yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, koska unionin tuomioistuin on toimivaltainen ainoastaan esittämään sille kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaa koskevat seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioimaan tätä yhteensopivuutta (ks. mm. asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok., s. I-4165 ja em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 49 kohta).

31 Näin ollen on ensinnäkin todettava, ettei vuoden 2004 arvonlisäverolain säännöksillä aseteta kyseenalaiseksi vähennysoikeuden – jota verovelvollinen edelleen nauttii – periaatetta sellaisenaan. Tämä oikeus on olemassa siinäkin tapauksessa, ettei asianomainen verovelvollinen noudata kyseisissä säännöksissä säädettyä velvollisuutta.

32 Toiseksi on todettava, että se hallinnollinen seuraamus, joka kyseiseen velvollisuuteen on liitetty, on luonteeltaan rahallinen seuraamus, jonka kansallinen lainsäätäjä kohdistaa sääntöjen rikkomiseen syyllistyneeseen verovelvolliseen ainoastaan rikkomiseen keston ajan. Tällainen valinta, joka kuuluu asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaan, ei ole ilmeisen epäsopiva tavoitellun tavoitteen kannalta.

33 Kolmanneksi on todettava, että asianomaisen jäsenvaltion toimivaltaan kuuluu myös valinta kohdistaa tämä rahallinen seuraamus siten, että maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta vähennettävää veroa alennetaan, eikä esimerkiksi siten, että verovelvollisen olisi maksettava tietty määrä julkisiin varoihin.

34 On kuitenkin todettava, että on olemassa vaara siitä, että kyseinen säännös, joka vaikuttaa vähennysoikeuden määrään, loukkaa kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden periaatetta, jos esimerkiksi 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, johtavat siihen, että arvonlisäveron vähennysoikeudelta viedään sen sisältö.

35 Vaikka on kansallisen tuomioistuimen asiana tarkistaa, etteivät kyseiset yksityiskohtaiset säännöt ja edellytykset, sellaisina kuin ne seuraavat vuoden 2004 arvonlisäverolaista, johda tällaiseen seuraukseen, tältä osin on todettava, että pääasiassa kyseessä

olevan 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.

36 Lisäksi on todettava, ettei tällainen alentaminen, joka kohdistuu verovelvollisen suorittamien maksujen määrään, ole sellainen, että siltä puuttuisi selvästi yhteys asianomaisen verovelvollisen harjoittaman taloudellisen toiminnan tasoon.

37 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 syyllistynyt, välisen yhteyden puuttumista ei myöskään voida ottaa huomioon arvioitaessa mainitun seuraamuksen oikeasuhteisuutta. Kassakoneiden puuttuminen estää sitä paitsi nimenomaisesti toteutuneen myynnin tarkan määrän määrittämisen ja näin ollen sen arvioimisen, onko seuraamus asianmukainen suhteessa kirjanpidon mahdollisten virheiden määrään.

38 Komissio on viitannut tilanteeseen, jossa se, ettei kassakoneita käytetä, johtuu verovelvollisesta riippumattomista syistä, ja tältä osin on vielä todettava, että kansallisen tuomioistuimen asiana on silloin, kun tällaisen tilanteen olemassaolo on asianmukaisesti näytetty toteen kansallisten menettely- ja todistelusääntöjen mukaisesti, ottaa tällainen tilanne huomioon voidakseen kaikki asiaan liittyvät seikat huomioon ottaen määrittää, onko veroseuraamusta kuitenkin sovellettava ja, jos näin on, tarkistettava, ettei kyseinen seuraamus ole suhteeton.

39 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, ettei yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – sellaisena kuin se on määritelty ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa, 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa – vastaisena 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.

Toinen kysymys

40 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voidaanko vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentin säännöksiä pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevina ”direktiivistä poikkeavina erityistoimenpiteinä”.

41 Tältä osin on riittävää todeta, että pääasiassa kyseessä oleva toimenpide, sellaisena kuin siitä säädetään vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentissa, on hallinnollinen seuraamus, joka määrätään, kun on todettu, ettei verovelvollinen ole noudattanut velvollisuutta käyttää kassakonetta liikevaihtonsa ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi kirjanpitoonsa. Tällaista toimenpidettä, joka on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädettyjen toimenpiteiden kaltainen, ei näin ollen voida pitää saman direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna direktiivistä poikkeavana erityistoimenpiteenä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988, Kok., s. 4517, 15 kohta sekä asia C-502/07, K-1, tuomio 15.1.2009, Kok., s. I-161, 23 kohta).

42 Näin ollen vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentissa säädettyjen toimenpiteiden kaltaiset toimenpiteet eivät voi kuulua mainitun 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

43 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, ettei vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentin säännöksiä voida pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevina ”direktiivistä poikkeavina erityistoimenpiteinä”.

Kolmas kysymys

44 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artikla esteenä vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentin kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.

45 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät ole liikevaihtoverojen luonteisia (ks. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 24 kohta ja em. asia K-1, tuomion 27 kohta).

46 Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistumalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin (yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, KÖGÁZ ym., tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8463, 34 kohta).

47 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverolla on neljä keskeistä ominaispiirrettä, eli se, että arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; että vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; että tämä vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vähittäismyynti mukaan lukien ja että kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (em. asia Banca popolare di Cremona, tuomion 28 kohta; em. yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 37 kohta ja em. asia K-1, tuomion 17 kohta).

48 Vuoden 2004 arvonlisäverolain säännöksissä säädetty toimenpide ei vastaa näitä ominaispiirteitä. Kuten edellä tämän tuomion 28 kohdassa esitetystä arvioinnista ilmenee, kyseisissä säännöksissä tyydytään säätämään hallinnollisesta seuraamuksesta, joka voidaan määrätä arvonlisäverovelvollisille, jos todetaan, etteivät nämä ole noudattaneet kirjanpitoon liittyviä velvollisuuksiaan. Tämä seuraamus, johon johtava tekijä ei liity minkäänlaiseen liiketoimeen vaan kirjanpitoa koskevan velvollisuuden laiminlyöntiin, ei näin ollen ole luonteeltaan liikevaihtovero kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

49 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artikla ole esteenä vuoden 2004 arvonlisäverolain 111 §:n 1 ja 2 momentin kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän, sellaisena kuin se on määritelty jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY, 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.**

2) **Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) 111 §:n 1 ja 2 momentin säännöksiä ei voida pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevina ”direktiivistä poikkeavina erityistoimenpiteinä”.**

3) **Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 33 artikla ei ole esteenä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain 111 §:n 1 ja 2 momentin kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.**

Allekirjoitukset