

Kohtuasi C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

versus

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, varem Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Mahaarvatava summa vähendamine juhul, kui rikutakse kohustust kasutada kassaaparaati

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 67/227, artikli 2 lõiked 1 ja 2 ning direktiiv 77/388, artikkel 2, artikli 10 lõiked 1 ja 2 ning artikli 17 lõiked 1 ja 2)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 77/388 – Siseriiklikud erimeetmed – Mõiste*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 27 lõige 1)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Keeld koguda muid siseriiklike makse, mis on käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena – Mõiste „käibemaks” – Ulatus*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 33)

1. Esimese direktiivi 67/227 kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta artikli 2 lõigetes 1 ja 2 ning kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2004/7) artiklis 2, artikli 10 lõigetes 1 ja 2 ja artikli 17 lõigetes 1 ja 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik vähendab ajutiselt mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu summat sellise maksukohustuslaste puhul, kes ei ole teinud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta nõuetekohaseid arvestuskandeid, tingimusel et selle karistuse määramisel järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet.

Nimelt, kuna sellise kohustuse eesmärk on maksu nõuetekohane kohaldamine ja kogumine ning pettuse vältimine, kujutab see endast meedet, mida liikmesriikidel on õigus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõike 8 alusel kehtestada. Neil tingimustel tuleb seda meedet, mis näeb ette, et nimetatud raamatupidamisarvestuse kohustuse täitmata jätmisel vähendatakse maksukohustuslase poolt mahaarvatava käibemaksu osa 30%, pidada halduskaristuseks, mille hoiatava mõju eesmärk on tagada selle aruandekohustuse täitmine. Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne teha kindlaks, kas trahvisumma kindlaksmääramise kord ning tingimused, mille põhjal tuvastatakse ja uuritakse selliseid asjaolusid ning vajaduse korral tehakse nende osas otsus, millele maksuhaldur karistuse kohaldamisel tugineb, võib muuta käibemaksu

mahaarvamise õiguse sisutühjaks ja seega rikkuda kõikide majandustegevuste neutraalse maksustamise põhimõtet. Selles küsimuses tuleb märkida, et vähenduse määr, mille piirmäär on 30% ja mille puhul seega säilib sisendkäibemaksu põhiosa, ei näi ülemäärasena ega ebapiisavana selleks, et oleks tagatud käesolevas asjas arutusel oleva karistuse hoiatav iseloom ja seega selle tõhusus. Lisaks ei puudu niisugusel maksukohustuslase poolt tasutud maksu põhjal tehtud vähendusel ilmselgelt igasugune seos asjaomase isiku majandustegevuse ulatusega. Veel enam, kuna nimetatud karistuse eesmärk ei ole heastada raamatupidamisvigu, vaid neid ennetada, siis ei saa karistuse proportsionaalsuse hindamisel arvesse võtta asjaolu, et see karistus on 30%-se määra kohaldamisest tulenevalt kindlasummaline ja et seega puudub seos karistuse suuruse ja maksukohustuslase poolt tegelikult tehtud raamatupidamisvigadest tuleneva summa suuruse vahel.

(vt punktid 27, 28, 34–37, 39, resolutsiooni punkt 1)

2. Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette halduskaristuse, mida võidakse kohaldada käibemaksukohustuslase suhtes juhul, kui tuvastatakse, et maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil, ei kujuta endast „erimeetmeid”, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2004/7) artikli 27 lõike 1 tähenduses. Niisugune meede ei kuulu nimetatud artikli 27 lõike 1 kohaldamisalasse, kui see kuulub oma olemuselt meetmete hulka, mis on nimetatud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8, mille kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.

(vt punktid 41–43, resolutsiooni punkt 2)

3. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2004/7) artikkel 33 ei välista selliste nagu Poola kaupade ja teenuste maksu seaduse sätete kehtivust, mis näevad ette halduskaristuse, mida võidakse kohaldada käibemaksukohustuslase suhtes juhul, kui tuvastatakse, et maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil.

(vt punkt 49, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

29. juuli 2010(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Mahaarvatava summa vähendamine juhul, kui rikutakse kohustust kasutada kassaaparaati

Kohtuasjas C-188/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 21. mai 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. mail 2009, menetluses

Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku

versus

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, endine Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, K. Schieman, L. Bay Larsen ja D. Šváby,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. mai 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Poola valitsus, esindajad: M. Dowgielewicz ning A. Rutkowska ja A. Kramarczyk,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimest direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT L 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv”) ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv”).

2 Taotlus on esitatud Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j (endine Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j, edaspidi „Profaktor”) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku (Białyymstoki finantsjärelevalveasutuse juhataja) vahelises vaidluses seoses tehingutelt tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramisega, kui maksukohustuslane on rikkunud kohustust pidada „füüsilistele isikutele, kes majandustegevusega ei tegele”, kauba võõrandamise ja teenuste osutamise kohta arvestust kassaaparaadi abil.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimene ja teine lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.”

4 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
2. kauba import.”

5 Selle direktiivi artikli 10 lõike 1 punktis a esitatud määratluse kohaselt on „maksustatav teokoosseis” „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused”. Artikli 10 lõige 2 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetamata sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu [...]”.

6 Sama direktiivi artikkel 17 näeb ette:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud talle teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt] [täpsustatud tõlge];

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]

4. Nõukogu püüab 31. detsembriks 1977 komisjoni ettepanekul ning ühehäälselt vastu võtta ühenduse eeskirjad, millega nähakse ette väljaspool riigi territooriumi asuvatele isikutele lõike 3 kohaste tagasimaksete tegemise kord. Nimetatud ühenduse sätete jõustumiseni määravad liikmesriigid kõnealuse tagasimakse viisi kindlaks ise. Kui maksukohustuslase elukoht ei ole ühenduse territooriumil, võivad liikmesriigid tagasimaksest keelduda või kehtestada lisatingimusi.”

7 Kuuenda käibemaksudirektiivi XIII jaotises „Maksu tasumise eest vastutavate isikute kohustused” sisalduv artikkel 22 sätestab:

„[...]

2. Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida.

[...]

8. Ilma et see piiraks artikli 17 lõike 4 kohaselt vastuvõetavate sätete kohaldamist, võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.

[...]”

8 Selle direktiivi artikli 27 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutululu summat, välja arvatud tühises ulatuses.”

9 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, eelkõige nende kehtivate ühenduse õigusnormide sätete kohaldamist, mis käsitlevad aktsiisiga maksustatavate toodete valdamise, liikumise ning järelevalve üldist korraldust, ei takista käesolev direktiiv liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse ja lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, tollimaksud ja lõivud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nr°54, punkt 535) (edaspidi „2004. aasta käibemaksuseadus”) artikli 111 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Maksukohustuslane, kes võõrandab kaupa ja osutab teenust füüsilistele isikutele, kes majandustegevusega ei tegele, [...] on kohustatud pidama käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil.

2. Maksukohustuslasel, kes rikub lõikes 1 sätestatud kohustust, ei ole seni, kuni ta ei ole alustanud käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta kassaaparaadi abil arvestuse pidamist, õigust tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata sisendkäibemaksu, mis vastab 30%?le soetatud kauba või saadud teenuse maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksust.”

11 Selle seaduse artikli 87 lõige 1 sätestab:

„Kui artikli 86 lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaks on suurem kui maksustamisperioodil tasumisele kuuluv käibemaks, on maksukohustuslasel õigus see vahe järgmisel maksuperioodil

tasumisele kuuluvast maksust maha arvata või saada selle vahe ulatuses tagasimakse oma pangakontole.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białyymstoku (Białyymstoki finantsjärelevalveasutuse juhataja) määras 17. oktoobril 2006 kindlaks Profaktori poolt 2004. ja 2005. aasta teatud kuude eest tasumisele kuuluva käibemaksu summa, mis oli viimase arvates erinev tema poolt esitatud käibemaksudeklaratsioonist tulenevast tasumisele kuuluvast käibemaksusummast. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białyymstoku vähendas 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 alusel tasumisele kuuluvast maksusummast mahaarvatavat soetatud kaubalt ja saadud teenustelt tasutud käibemaksu summat 30% võrra, kuna Profaktor oli rikkunud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil.

13 Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku jättis 7. veebruari 2007. aasta otsusega nimetatud äriühingu poolt esitatud kaebuse asjas vaidlustatud otsuse muutmata.

14 Profaktor esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białyymstokule (Białyymstoki vojevoodkonna halduskohus) taotluse 7. veebruari 2007. aasta otsuse tühistamiseks. Nimetatud kohus rahuldas Profaktori taotluse osaliselt, leides, et 2004. aasta käibemaksuseaduse asjaomased sätted ei ole pärast Poola Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga kooskõlas liidu õigusega, eeskätt kuuenda käibemaksudirektiivi artiklitega 17 ja 27. Kohus leidis, et nimetatud siseriiklikus õigusnormis sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirang kujutab endast erandit kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 17 sätestatud mahaarvamisõigusest ja on seega erimeede, mida Poola Vabariik ei ole rakendanud selle direktiivi artiklis 27 kehtestatud tingimuste kohaselt.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Białyymstoku esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse, väites, et asjaomaste õigusnormide puhul on tegemist halduskaristusega, mis ei kujuta endast erandit kuuendast käibemaksudirektiivist ja mille eesmärk ei ole piirata mahaarvamisõigust, vaid vältida maksudest kõrvalehoidumist.

16 Naczelny Sąd Administracyjny, kellele kassatsioonkaebus lahendamiseks esitati, leidis, et selline karistus tähendab maksukohustuslase jaoks, kes rikub kohustust pidada arvet kassaaparaadi abil, neutraalse käibemaksustamise põhimõtte rikkumist, mille tulemusel tuleb tal tasuda osa sisendkäibemaksust. See kohus kahtleb, kas asjaomased õigusnormid on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, kas nimetatud õigusnormide puhul on tegemist halduskaristusega või kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 27 sätestatud erimeetmega ja kas seda meetet võib pidada käibemaksuga võrdväärseks maksuks.

17 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiked 1 ja 2 koostoimes kuuenda direktiivi artikliga 2, artikli 10 lõigetega 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetega 1 ja 2 on vastuolus selline siseriiklik õigusnorm nagu 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõige 2 koostoimes selle artikli lõikega 1, mille kohaselt jääb käibemaksukohustuslane, kes võõrandab kaupa ja osutab teenust füüsilistele isikutele, kes majandustegevusega ei tegele [...], ajutiselt ilma õigusest arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks, mis vastab 30%-le soetatud kauba või saadud teenuse maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksust, kui käibemaksu maksukohustuslane on rikkunud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil?

2. Kas „erimeetmed” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 tähenduses võivad nende olemust ja eesmärki silmas pidades seisneda võimaluses piirata ajutiselt käibemaksukohustuslase poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust vastavalt 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõikele 2 koostoimes sama artikli lõikega 1, kui käibemaksukohustuslane on rikkunud käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta kassaaparaadi abil arvestuse pidamise kohustust, ja kui see on nii, kas siis nimetatud meetmete kehtestamisel tuleb järgida kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõigetes 2–4 sätestatud menetlust?

3. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 lõikes 1 sätestatud liikmesriigi õigus hõlmab õigust kehtestada käibemaksukohustuslase suhtes halduskaristust, mis seisneb selles, et vastavalt 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõikele 2 koostoimes selle artikli lõikega 1 jääb käibemaksukohustuslane ajutiselt ilma õigusest arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis vastab 30%?le soetatud kauba või saadud teenuse maksustatavalt väärtuselt arvestatud käibemaksust, kui käibemaksukohustuslane on rikkunud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

18 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 lõigetes 1 ja 2 ning kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 2, artikli 10 lõigetes 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetes 1 ja 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga on vastuolus see, kui liikmesriik vähendab ajutiselt mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu summat maksukohustuslaste puhul, kes ei ole teinud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta nõuetekohaseid arvestuskandeid.

19 Tuleb meenutada, et kuuenda käibemaksudirektiivi artiklites 17–20 sätestatud mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning seda ei või põhimõtteliselt piirata. See rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C?437/06: *Securenta*, EKL 2008, lk I?1597, punkt 24; 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C?102/08: *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, EKL 2009, lk I?4629, punkt 70, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?29/08: *SKF*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 55).

20 Mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?137/02: *Faxworld*, EKL 2004, lk I?5547, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus *SKF*, punkt 56).

21 Ühise käibemaksusüsteemi toimimine, mis peab tagama kõigi majandustegevusalade neutraalse maksustamise, eeldab maksu nõuetekohast kogumist. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklitest 2 ja 22 ning EÜ artiklist 10 tuleneb, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine, ja seetõttu on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja tasumisele kuuluva maksu (17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C?132/06: *komisjon vs. Itaalia*, EKL 2008, lk I?5457, punkt 37).

22 Ühise käibemaksusüsteemi raames on liikmesriigid kohustatud tagama maksukohustuslaste

poolt neile pandud kohustuste täitmise ja liikmesriikidel on selleks teatud kaalutlusruum, eeskätt selle üle otsustamisel, kuidas kasutada nende käsutuses olevaid vahendeid (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 38).

23 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 2 lotletud kohustuste hulgas nähakse eeskätt ette maksukohustuslase kohustus pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril seda kontrollida.

24 Lisaks on liikmesriikidel kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõike 8 kohaselt õigus, ilma et see piiraks artikli 17 lõike 4 kohaselt vastuvõetavate sätete kohaldamist, kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.

25 Selles küsimuses tuleb meenutada, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on kuuenda käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-77/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 71, eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 46).

26 Kuid meetmed, mida liikmesriikidel on seega õigus võtta, ei või minna kaugemale sellest, mida on vaja maksu nõuetekohase kohaldamise ja kogumise ning pettuse vältimise eesmärgi saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksustamise neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte (vt selle kohta eelkõige 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 47; 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 80, ja 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008, lk I-3457, punkt 66).

27 Mis puudutab põhikohtuasjas arutusel olevat siseriiklikku meetet, mis sisaldub 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõigetes 1 ja 2, siis on selge, et sätestades maksukohustuslase kohustuse pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil, on selle eesmärk maksu nõuetekohane kohaldamine ja kogumine ning pettuse vältimine. Ei ole kahtlust, et maksukohustuslasel lasuv nimetatud kohustus kujutab endast meetet, mida liikmesriikidel on õigus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõike 8 alusel kehtestada.

28 Neil tingimustel tuleb seda meetet, mis näeb ette, et nimetatud raamatupidamisarvestuse kohustuse täitmata jätmisel vähendatakse maksukohustuslase poolt mahaarvatava käibemaksu osa 30%, pidada halduskaristuseks, mille hoiatava mõju eesmärk on tagada selle kohustuse täitmine.

29 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kui ühenduse õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Kuid liikmesriigid on kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-262/99: Louloudakis, EKL 2001, lk I-5547, punkt 67).

30 Proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamine üksikjuhtumile on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kes peab hindama, kas siseriiklikud meetmed on liidu õigusega kooskõlas, kuna Euroopa Kohus võib anda üksnes liidu õiguse tõlgendamiseks juhiseid, mis võimaldavad eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata kooskõla küsimust (vt eelkõige 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, ja eespool viidatud kohtuotsus

Molenheide jt, punkt 49).

31 Seega tuleb esiteks märkida, et 2004. aasta käibemaksuseaduse sätted ei sea kahtluse alla mahaarvamisõiguse põhimõtet, millele võivad tugineda kõik maksukohustuslased. Maksukohustuslane võib seda õigust kasutada ka siis, kui ta ei ole täitnud nimetatud sätetes sätestatud kohustust.

32 Teiseks, nimetatud kohustusega seotud karistus on oma olemuselt rahaline kohustus, mille seadusandja on maksukohustuslastele ette näinud selle kohustuse rikkumise korral ning üksnes rikkumise ajal. Selline valik, mida liikmesriikidel on õigus teha, ei näi olevat ilmses vastuolus saavutatava eesmärgiga.

33 Kolmandaks kuulub liikmesriigi pädevusse ka otsus kehtestada rahaline kohustus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvatava maksusumma vähendamisega, mitte eelkõige maksukohustuslase poolt riigikassasse teatud summa maksmisega.

34 Kuid nimetatud sättega – osas, milles see mõjutab mahaarvamisele kuuluva maksusumma suurust – võidakse rikkuda kõikide majandustegevuste neutraalse maksustamise põhimõtet, kui eeskätt trahvisumma kindlaksmääramise kord ning tingimused, mille põhjal tuvastatakse ja uuritakse selliseid asjaolusid ning vajaduse korral tehakse nende osas otsus, millele maksuhaldur karistuse kohaldamisel tugineb, muudavad käibemaksu mahaarvamise õiguse sisutühjaks.

35 Kuigi selle kindlakstegemine, et 2004. aasta käibemaksuseadusest tulenev kord ja tingimused ei too kaasa nimetatud tagajärge, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, tuleb selles küsimuses märkida, et põhikohtuasjas arutusel olev vähenduse määr, mille piirmäär on 30% ja mille puhul seega säilib sisendkäibemaksu põhiosa, ei näi ülemäärasena ega ebapiisavana selleks, et oleks tagatud käesolevas asjas arutusel oleva karistuse hoiatav iseloom ja seega selle tõhusus.

36 Lisaks ei saa väita, et niisugusel maksukohustuslase poolt tasutud maksu põhjal tehtud vähendusel puudub ilmselgelt igasugune seos asjaomase isiku majandustegevuse ulatusega.

37 Veel enam, kuna nimetatud karistuse eesmärk ei ole heastada raamatupidamisvigu, vaid neid ennetada, siis ei saa karistuse proportsionaalsuse hindamisel arvesse võtta asjaolu, et see karistus on 30%-se määra kohaldamisest tulenevalt kindlasummaline ja et seega puudub seos karistuse suuruse ja maksukohustuslase poolt tegelikult tehtud raamatupidamisvigadest tuleneva summa suuruse vahel. Pealegi takistab kassaaparaatide puudumine soetatud kauba või saadud teenuse eest tasutud täpse summa kindlakstegemist ja muudab seega võimatuks selle kindlakstegemise, kas karistuse suurus on kooskõlas raamatupidamisvigadest tegelikult tuleneva summaga.

38 Olukorda, millele komisjon viitab ja mille puhul maksumaksjast sõltumatutest asjaoludest kassaaparaate ei kasutata, tuleb siseriiklikul kohtul, kui nende asjaolude ilmnenine tehti nõuetekohaselt kindlaks dokumentaalseid tõendusmaterjale käsitlevate siseriiklike õigusnormide põhjal, arvesse võtta kõiki asjaga seotud fakte silmas pidades selle kindlakstegemisel, kas rahalist karistust tuleb tõepoolest kohaldada, ning juhul, kui tuleb karistust kohaldada, kontrollida, et see ei ole ebaproportsionaalne.

39 Eeltoodust tulenevalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 lõigetes 1 ja 2 ning kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 2, artikli 10 lõigetes 1 ja 2 ja artikli 17 lõigetes 1 ja 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik vähendab ajutiselt mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu summat selliste maksukohustuslaste puhul, kes ei ole teinud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta

nõuetekohaseid arvestuskandeid, tingimusel et selle karistuse määramisel järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet.

Teine eelotsuse küsimus

40 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 sätteid võib pidada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 kohasteks „erimeetmeteks”, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

41 Antud küsimuses piisab sellest, kui märkida, et selline nagu põhikohtuasjas arutusel olev 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõigetest 1 ja 2 tulenev meede kujutab endast halduskaristust, mis määratakse juhul, kui tuvastatakse, et maksukohustuslane ei ole täitnud kohustust pidada käibe ning tasumisele kuuluva maksu kohta arvestust kassaaparaadi abil. Selline meede, mis kuulub oma olemuselt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8 nimetatud meetmete hulka, ei kujuta endast seega selle direktiivi artikli 27 lõikes 1 sätestatud erimeedet (vt selle kohta 14. juuli 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 123/87 ja 330/87: Jeunehomme ja EGI, EKL 1988, lk 4517, punkt 15, ja 15. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-502/07: K-1, EKL 2009, lk I-161, punkt 23).

42 Järelikult ei kuulu 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõigete 1 ja 2 sätted kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 kohaldamisalasse.

43 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 sätteid ei saa pidada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõike 1 kohasteks „erimeetmeteks”, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

Kolmas küsimus

44 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 välistab 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõigete 1 ja 2 kehtivuse.

45 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 lubab liikmesriigil säilitada või kehtestada kaupade tarnimisele, teenuste osutamisele või importimisele makse, tollimakse ja lõive üksnes siis, kui need ei ole käsitatavad käibemaksuna (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punkt 24, ja eespool vuudatud kohtuotsus K-1, punkt 27).

46 Selleks et hinnata, kas maks, tollimaks või lõiv on käsitatav kumuleeruva käibemaksuna kuuenda direktiivi artikli 33 tähenduses, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ja koormates kaubandustehinguid nii, nagu seda teeb käibemaks (11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÁZ jt, EKL 2007, lk I-8463, punkt 34).

47 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksu põhitunnuseid neli: käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille ese on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; tootmis- ja turustusetapile eelnevates etappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal (vt eespool viidatud kohtuotsused Banca

Popolare di Cremona, punkt 28; KÖGÁZ jt, punkt 37, ja K?1, punkt 17).

48 Põhikohtuasjas arutusel olev, 2004. aasta käibemaksuseaduse sätetega ette nähtud meede ei vasta neile tunnustele. Nagu tuleneb käesoleva otsuse punktis 28 toodud kaalutlustest, näevad need sätted ette halduskaristuse, mida võidakse kohaldada käibemaksukohustuslase suhtes juhul, kui ta ei täida oma raamatupidamisalaseid kohustusi. Sellel karistusel, mille teokoosseis tuleneb mitte tehingust, vaid aruandekohustuse täitmata jätmisest, puuduvad seega käibemaksu tunnused kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 33 tähenduses.

49 Neil asjaoludel tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 33 ei välista 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 111 lõigete 1 ja 2 kehtivust.

Kohtukulud

50 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta artikli 2 lõigetes 1 ja 2 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ) artiklis 2, artikli 10 lõigetes 1 ja 2 ja artikli 17 lõigetes 1 ja 2 määratletud ühise käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus see, kui liikmesriik vähendab ajutiselt mahaarvamisele kuuluvat sisendkäibemaksu summat sellise maksukohustuslaste puhul, kes ei ole teinud kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta nõuetekohaseid arvestuskandeid, tingimusel et selle karistuse määramisel järgitakse proportsionaalsuse põhimõtet.**
- 2. 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) artikli 111 sätteid ei saa pidada kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2004/7) artikli 27 lõike 1 kohasteks „erimeetmeteks”, mille eesmärk on ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalhoidumist või maksustamise vältimist.**
- 3. Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2004/7) artikkel 33 ei välista 2004. aasta kaupade ja teenuste maksu seaduse artikli 111 lõigete 1 ja 2 kehtivust.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.