

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

17 päivänä toukokuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – Arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista koskevat velvollisuudet – 273 artikla – Seuraamukset, joista säädetään sen tapauksen varalta, että verovelvollinen ei ole noudattanut velvollisuuksiaan – Suhteellisuusperiaate ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Seuraamusten yhteensopivuus

Asiassa C-418/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal de première instance du Luxembourg (Luxemburgin provinssin alioikeus, Belgia) on esittänyt 8.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.6.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SA CEZAM

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Belgian hallitus, asiamiehinään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinään S. Delaude ja J. Jokubauskait?,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 62 artiklan 2 alakohdan, 63, 167, 206, 250 ja 273 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat SA CEZAM ja Belgian valtio ja jossa on kyse useista Belgian verohallinnon tekemistä päätöksistä, joilla kyseiselle yhtiölle määrättiin veroseuraamuksia arvonlisäverolainsäädännön rikkomisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 62 artiklan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

— —

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

4 Kyseisen direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

5 Mainitun direktiivin 167 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

6 Saman direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

7 Direktiivin 2006/112 206 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

8 Kyseisen direktiivin 250 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

9 Direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

Belgian lainsäädäntö

10 Arvonlisäverokoodeksista 3.7.1969 annetun lain (loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge, 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 53 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, lukuun ottamatta sellaista verovelvollista, jolla ei ole vähennysoikeutta, on seuraavat velvollisuudet:

— —

2° antaa kuukausittain ilmoitus, jossa verovelvollinen ilmoittaa

a) tässä laissa tarkoitettujen niiden liiketoimien arvon, jotka verovelvollinen on suorittanut taloudellisen toimintansa yhteydessä tai jotka tälle on suoritettu samanlaisessa yhteydessä edellisen kuukauden aikana

b) verosaatavan määrän, tehtävät vähennykset ja oikaisut

— —

3° suorittaa maksettavaksi tuleva vero 2 kohdassa säädetyn ilmoituksen jättämiselle asetetussa määräajassa. — —”

11 Kyseisen lain 70 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Kaikista veronmaksuvelvollisuuden laiminlyönneistä on suoritettava veroseuraamus, jonka määrä on kaksi kertaa vältetyn tai liian myöhään maksetun veron määrä.

— —”

12 Veroseuraamusten vahvistamisesta prosenttimääräisesti arvonlisäveron osalta 30.1.1987 annetun kuninkaan asetuksen nro 41 (arrêté royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA; Moniteur belge, 7.2.1987, s. 1709; jäljempänä kuninkaan asetus nro 41) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa koskevien prosenttimääräisesti laskettavien veroseuraamusten alennustaulukko vahvistetaan

1° — — 31.10.1993 jälkeen tapahtuneiden rikkomisten osalta tämän asetuksen liitteenä olevassa taulukossa G, mikäli kyseessä on arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa tarkoitettu rikkominen

— —”

13 Kyseisen asetuksen 1 §:n 2 momentissa säädetään, että ”tämän asetuksen liitteessä olevien taulukoiden A–J mukaista alennustaulukkoa ei sovelleta, jos rikkomukset on tehty veron kiertämiseksi tai veronkierron mahdollistamiseksi”.

14 Kuninkaan asetuksen nro 41 liitteessä on taulukko G, jonka otsikko on ”Veroseuraamukset, joita sovelletaan [arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa] tarkoitettujen rikkomisten yhteydessä”. Sen otsikossa V, jonka otsikko on ”Virheelliset tiedot, joita todetaan kirjanpidon tarkastuksen yhteydessä”, säädetään, että siinä tapauksessa, että ”veronalaisia liiketoimia ei ole kirjattu lainkaan tai ne on kirjattu vain osittain taikka ne on kirjattu liian myöhään tätä koskevaan

ilmoitukseen”, määrätään kiinteämääräinen veroseuraamus, jonka määrä on 10 prosenttia erääntyneestä verosta, kun ”suoritettavan veron määrä yhden vuoden tarkastuskaudelta” on ”enintään 1 250,00 euroa”, ja 20 prosenttia erääntyneestä verosta, kun kyseinen määrä ”ylittää 1 250,00 euroa”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 CEZAM:niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Belgiassa, on puusepän ja lasiliike, joka on nostanut 15.5.2018 päivätyllä kannekirjelmällä tribunal de première instance du Luxembourgissa (Luxemburgin provinssin alioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, kanteen Belgian verohallinnon tekemästä kolmesta päätöksestä, jotka oli annettu tiedoksi vuoden 2018 tammi- ja maaliskuussa ja joilla muun muassa määrättiin veroseuraamuksia kyseiselle yhtiölle.

16 Tältä osin on kiistatonta, että CEZAM ei ole vuoden 2013 kesäkuusta lähtien jättänyt arvonlisäveron kausi-ilmoituksia ja että Belgian verohallinto laati aluksi vuotta 2013 koskevan vero-oikaisupäätöksen, jonka se antoi tiedoksi CEZAMille. Tämän jälkeen vuoden 2016 elokuussa tehtiin sen kirjanpidon tarkastus. Koska vuosilta 2014 ja 2015 ei ollut arvonlisäveron kausi-ilmoituksia, Belgian verohallinto kantoi näiltä vuosilta veron viran puolesta. Todettuaan vuoden 2017 kuluessa, ettei CEZAM ollut jättänyt kaikkia vaadittuja kausi-ilmoituksia eikä maksanut arvonlisäveroa, joka sen oli suoritettava, Belgian verohallinto teki vuonna 2018 tämän tuomion 15 kohdassa mainitut kolme päätöstä.

17 CEZAM perustelee ilmoitusten puuttumista sillä, että Belgian verohallinto epäsi siltä arvonlisäverovelkojen maksusuunnitelman. Se riitauttaa muun muassa seuraamusten määrän, joka on 20 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä. Kyseisen viranomaisen olisi pitänyt ottaa seuraamusten määrän laskemista varten huomioon arvonlisäveron määrä, joka viranomaiselle oli tosiasiallisesti maksettava, eli se määrä, joka vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämisen jälkeen oli maksettava. Mainitun viranomaisen käsiteltävässä asiassa noudattamassa lähestymistavassa ei oteta CEZAMin mukaan huomioon ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

18 CEZAM viittaa tältä osin 9.7.2015 annettuun tuomioon Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) ja 8.5.2019 annettuun tuomioon EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) ja vetoaa muun muassa siihen, että suhteellisuusperiaate velvoittaa jäsenvaltioita olemaan soveltamatta veroseuraamusta, joka on yhtä suuri kuin vähennyskelpoinen arvonlisävero, koska tällainen seuraamus tekisi tyhjäksi vähennysoikeuden sisällön.

19 Belgian valtio katsoo, että 8.5.2019 annetussa tuomiossa EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) omaksuttua ratkaisua ei voida soveltaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan asiaan. Sen mukaan kyseisessä tuomiossa on nimittäin kyse tilanteesta, jossa verollisten liiketoimien puuttumisesta huolimatta oli laadittu laskuja, joissa mainittiin arvonlisävero. Laskujen antaja oli maksanut arvonlisäveron ja sulkenut pois verotulojen menettämisen riskin. Tällaisessa tilanteessa suhteellisuusperiaate ja direktiivin 2006/112 203 artikla, jonka mukaan laskussa ilmoitettu arvonlisävero on maksettava, ovat esteenä sellaisen veroseuraamuksen määräämiselle, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrästä.

20 Nyt käsiteltävässä asiassa Belgian valtio katsoo, että CEZAMille on määrätty seuraamus arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä. Tämä velvollisuus on olennainen sellaisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta, jossa verovelvollinen toimii veron kerääjänä. Koska CEZAM ei ole suorittanut asiakkailtaan kantamaa

arvonlisäveroa, se on saanut etua valtion vahingoksi. Lisäksi veroseuraamusten määrä on vain 20 prosenttia arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt maksaa. Viimeksi mainitun seikan osalta Belgian valtio katsoo, että vähennysoikeus on mahdollisuus, jota verovelvollinen voi käyttää kirjaamalla vähennettävän arvonlisäveron kausi-ilmoituksiinsa.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa nämä väitteet huomioon ottaen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että arvonlisäveroa koskevissa asioissa jäsenvaltiot ovat lähtökohtaisesti toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset, edellyttäen, että ne eivät mene pidemmälle kuin on tarpeen veron oikean kannon varmistamista ja veropetosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi (tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 ja 60 kohta). Se muistuttaa myös, että näiden päämäärien saavuttamiseksi toteutetut toimenpiteet eivät saa vaarantaa arvonlisäveron neutraalisuutta (tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 29 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tältä osin myös julkisasiamies Kokottin antamaan ratkaisuehdotukseen EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 62 kohta).

22 Kyseinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei sovelleta suoraan arvonlisäverosääntöjen rikkomisesta määrättävien seuraamusten määrittämiseen. Se pohtii kuitenkin, onko tämä periaate otettava huomioon sen määrittämiseksi, ovatko CEZAMille tässä tapauksessa määrätty seuraamukset suhteellisuusperiaatteen mukaisia.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että nämä seuraamukset on määritetty soveltamalla Belgian lainsäädäntöä, jonka tarkoituksena on rangaista rikkomuksista, jotka on tehty ilman tarkoitusta kiertää vero.

24 Näissä olosuhteissa tribunal de première instance du Luxembourg on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko – – [direktiivin 2006/112] 62 [artiklan 2 alakohta], 63, 167, 206, 250 ja 273 artikla sekä suhteellisuusperiaate, sellaisena kuin sitä on tulkittu muun muassa 8.5.2019 annetussa unionin tuomioistuimen tuomiossa EN.SA. [(C-712/17, EU:C:2019:374)], luettuna yhdessä neutraalisuusperiaatteen kanssa, esteenä arvonlisäverolain 70 §:n [1 momentin] ja veroseuraamusten vahvistamisesta prosenttimääräisesti arvonlisäveron osalta annetun kuninkaan asetuksen nro 41 1 §:n ja taulukossa G olevan otsikon V kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla silloin, kun kirjanpidossa todetaan tarkastuksen yhteydessä virheellisiä tietoja, voidaan määrätä seuraamuksena verotettavista liiketoimista, joita ei ole kirjattu lainkaan tai osittain ja joiden määrä ylittää 1 250 euroa, alennettu kiinteämääräinen 20 prosentin veroseuraamus erääntyneelle verolle, ilman että ostoihin sisältyvä vero, jota ei ole voitu vähentää, koska ilmoitusta ei ole jätetty, voitaisiin vähentää seuraamusta laskettaessa, mutta kuninkaan asetuksen nro 41 [1 §:n 2 momentin] nojalla tämän asetuksen liitteessä olevien taulukoiden A–J mukaista alennustaulukkoa voidaan soveltaa vain sillä edellytyksellä, että rikkomukset, joista seuraamus määrätään, on tehty ilman tarkoitusta kiertää vero tai mahdollistaa veronkierto?

2) Vaikuttaako se, että verovelvollinen on vapaaehtoisesti suorittanut verosaatavan tarkastuksen jälkeen korjatakse veronmaksun puutteet ja varmistaakseen siten sen täsmällistä kantamista koskevan tavoitteen saavuttamisen, kysymykseen annettavaan vastaukseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, lähinnä, onko direktiivin 2006/112 62 artiklan 2 alakohtaa ja 63, 167, 206, 250 ja 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ilmoittamista ja

maksamista valtiolle koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä määrätään kiinteämääräinen veroseuraamus, jonka määrä on 20 prosenttia arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt maksaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä.

26 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 2 ja 273 artiklasta, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa, ilmenee, että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kunkin jäsenvaltion alueella, sekä petosten torjumiseksi (tuomio 2.5.2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, 26 kohta).

27 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, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 29.7.2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, 29 kohta ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

28 On myös muistutettava, että jäsenvaltioiden on seuraamuksia valitessaan noudatettava tehokkuusperiaatetta, joka edellyttää, että käyttöön otetaan tehokkaita ja varoittavia seuraamuksia, jotta torjutaan alan yhdenmukaistettujen sääntöjen rikkomista ja suojellaan unionin taloudellisia etuja (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, 28 ja 33 kohta).

29 Direktiivin 2006/112 273 artiklan lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien viittaa ensimmäisessä kysymyksessään useisiin muihin kyseisen direktiivin säännöksiin. Ne eivät kuitenkaan ole merkityksellisiä vastattaessa esitettyihin kysymyksiin, jotka koskevat kriteerejä, joiden avulla voidaan määrittää, onko arvonlisäverotuksen alalla määrättävä seuraamus suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen. Näin ollen kysymykseen, sellaisena kuin se on uudelleen muotoiltuna, on vastattava vain siltä osin kuin se koskee direktiivin 2006/112 273 artiklaa, tulkittuna mainittujen periaatteiden valossa.

30 Yhtäältä suhteellisuusperiaatteesta on todettava, että kansallisessa oikeudessa direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaisesti säädetyillä seuraamuksilla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen veronkannon 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. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko CEZAMille määrättyjen seuraamusten määrä suhteellisuusperiaatteen mukainen, kyseiselle tuomioistuimelle on kuitenkin esitettävä tiettyjä seikkoja, joiden perusteella se voi tehdä tämän arvioinnin.

32 Niiden rikkomusten luonteesta ja vakavuudesta, joista kyseessä olevilla seuraamuksilla on tarkoitus rangaista, on todettava, että ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että rikkomukset, joista CEZAMia syytetään, eivät johdu virheestä arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa. Kyseinen yhtiö ei nimittäin ole ilmoittanut eikä maksanut maksettavaa arvonlisäveroa pitkään aikaan Belgian veroviranomaisten useista toimenpiteistä huolimatta.

33 Lisäksi sillä seikalla, että verovelvollinen on verotarkastuksen jälkeen vapaaehtoisesti tai muulla tavoin korjannut toimivaltaisten viranomaisten toteamat maksuvirheet, voi olla merkitystä arvioitaessa seuraamuksen oikeasuhteisuutta veronkannon oikean toimittamisen varmistamista

koskevan tavoitteen saavuttamiseksi. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirjaaineistosta ilmenee kuitenkin, että nyt käsiteltävässä tapauksessa asiaa ei ole korjattu vapaaehtoisesti.

34 Sovellettavien seuraamusten määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Belgian oikeudessa säädetään seuraamusten porrastamisjärjestelmästä. Arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin mukaan veronmaksuvelvollisuuden laiminlyönnistä määrätään seuraamus, jonka määrä on kaksi kertaa sen arvonlisäveron määrä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä. Jos asiaan ei kuitenkaan liity petollista tarkoitusta, kuninkaan asetuksessa nro 41 säädetään, että seuraamuksen määrää alennetaan vastaavasti 20 prosenttiin tai 10 prosenttiin arvonlisäverosta, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä, sen mukaan, ylittääkö suoritettavan veron määrä yhden vuoden tarkastuskaudelta 1 250,00 euroa vai ei.

35 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistuksista muuta johdu, ei kuitenkaan vaikuta siltä, että kun otetaan huomioon niiden rikkomusten luonne ja vakavuus, joista CEZAMia arvostellaan, ja vaatimukset, jotka koskevat arvonlisäveroon liittyvien seuraamusten tehokkuutta ja varoittavuutta, sellaisten seuraamusten määrääminen, joiden määrä on 20 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä, ylittäisi sen, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

36 Toisaalta verotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Tämän johdosta on niin, että heti kun verohallinnolla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ja 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen)

37 Nyt käsiteltävässä asiassa mikään unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirjaaineistoon sisältyvä seikka ei kuitenkaan osoita, että CEZAMille määrätty seuraamus tai niiden määrän määrittämiseksi sovelletut belgialaiset säännökset eli arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentti, luettuna yhdessä kuninkaan asetuksen nro 41 kanssa, voisivat kyseenalaistaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden. Erityisesti nämä säännökset eivät vaikuta olevan esteenä sille, että verovelvollinen voi vedota tällaiseen vähennysoikeuteen. Belgian hallituksen huomautuksista ilmenee tältä osin, että Belgian veroviranomaiset ovat CEZAMin maksettavaa verovelkaa vahvistaessaan vähentäneet viran puolesta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

38 Lisäksi on todettava, ettei pääasia ole rinnastettavissa asiaan, jossa annettiin 9.7.2015 tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 60–64 kohta), johon CEZAM on vedonnut ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, koska kyseisen tuomion taustalla ollut asia koski kansallista hallintokäytäntöä, jonka mukaan tiettyjen valvontaa varten asetettujen muotovaatimusten, kuten direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetyn verovelvollisen velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi tai kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetyn velvollisuuden ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta, noudattamatta jättämisestä ei määrätty rikkomisen vakavuuteen suhteutettua seuraamusta, vaan seuraamuksena oli arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen, joka saattoi kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden.

39 Käsiteltävä asia ei myöskään ole rinnastettavissa asiaan, jossa annettiin 8.5.2019 tuomio EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), johon CEZAM on myös vedonnut ennakkoratkaisua

pyytäneessä tuomioistuimessa.

40 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 43 ja 44 kohdassa, että verotuksen neutraalisuuden periaate oli esteenä sellaisen seuraamuksen määräämiselle, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrästä, vaikka arvonlisäveron määrä oli maksettu sääntöjenmukaisesti myynneistä eikä veronsaaja ollut menettänyt sen johdosta verotuloja, koska kyseisen periaatteen noudattaminen oli varmistettu sillä, että jäsenvaltioilla oli mahdollisuus säätää kaikkien perusteettomasti laskutettujen verojen oikaisemisesta, kun laskun antaja osoitti toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä oli oikea?aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran. Tämän seuraamuksen määrääminen johti näin ollen siihen, että direktiivin 2006/112 203 artiklan mukaisesti syntyneen verovelan oikaisumahdollisuus jäi vaille merkitystä.

41 Näin ei sitä vastoin ole nyt käsiteltävässä asiassa, koska yhtäältä CEZAMille on määrätty seuraamus siitä, että se ei ole ilmoittanut eikä maksanut myyntien arvonlisäveroa pitkään aikaan, mikä on näin ollen aiheuttanut vaaran siitä, että veronsaaja menettää verotuloja, ja koska toisaalta, kuten tämän tuomion 37 kohdassa todetaan, pääasiassa kyseessä olevista kansallisista säännöksistä tai muista unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja?aineistoon sisältyvistä seikoista ei ilmene, että nämä seuraamukset, joiden määrä on enintään 20 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä, kyseenalaistaisivat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden.

42 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista valtiolle koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä määrätään kiinteämääräinen veroseuraamus, jonka määrä on 20 prosenttia arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pääasiassa määrätyn seuraamusmaksun oikeasuhteisuuden osalta suorittamista tarkistuksista muuta johdu.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista valtiolle koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä määrätään kiinteämääräinen veroseuraamus, jonka määrä on 20 prosenttia arvonlisäveron määrästä, joka olisi pitänyt suorittaa ennen vähennyskelpoisen arvonlisäveron vähentämistä, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pääasiassa määrätyn seuraamusmaksun oikeasuhteisuuden osalta suorittamista tarkistuksista muuta johdu.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.