

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

17. mai 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustused – Artikkel 273 – Karistused, mis on ette nähtud maksukohustuslase kohustuste täitmata jätmise korral – Käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtted – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Karistuste vastavus

Kohtuasjas C-418/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia) 8. juuni 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juunil 2022, menetluses

SA CEZAM

versus

État belge,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Belgia valitsus, esindajad P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: S. Delaude ja J. Jokubauskaitis,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 62 punkti 2, artiklite 63, 167, 206, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud SA CEZAMi ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses Belgia maksuhalduri mitme otsuse üle, millega määrati sellele äriühingule trahvid käibemaksualaste õigusnormide

rikkumise eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 62 punktis 2 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

2) „käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

4 Direktiivi artiklis 63 on ette nähtud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

5 Direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6 Sama direktiivi artiklis 203 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 206 näeb ette:

„Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ettenähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.“

8 Direktiivi artikli 250 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

9 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„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.“

Belgia õigus

10 3. juuli 1969. aasta käibemaksuseadustiku (loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée; *Moniteur belge*, 17.7.1969, lk 7046) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadustik“) on artikli 53 lõikes 1 sätestatud:

„Maksukohustuslasel, välja arvatud isikul, kellel ei ole mahaarvamisõigust, on järgmised kohustused:

[...]

2) esitada iga kuu deklaratsioon, milles ta näitab ära:

a) käesoleva seadustiku kohaldamisalasse kuuluvate nende tehingute summa, mille ta on eelmise kuu jooksul oma majandustegevuse raames teinud või mis on talle tehtud;

b) sissenõutavaks muutunud maksu summa, tehtavad mahaarvamised ja korrigeerimised;

[...]

3) tasuda tasumisele kuuluv maks punktis 2 ette nähtud deklaratsiooni esitamiseks määratud tähtaja jooksul. [...]“.

11 Käibemaksuseadustiku artikli 70 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksu tasumise kohustuse rikkumise eest karistatakse trahviga, mille suurus saadakse tasumata või hilinenult tasutud maksusumma korrutamisel kahega.

[...]“.

12 Kuninga 30. jaanuari 1987. aasta määruse nr 41, millega määratakse kindlaks proportsionaalsete trahvide suurus käibemaksu valdkonnas (*Moniteur belge*, 7.2.1987, lk 1709; edaspidi „kuninga määrus nr 41“), artiklis 1 on sätestatud:

„Proportsionaalsete trahvide vähendamise skaala on käibemaksu valdkonnas sätestatud:

1) [...] pärast 31. oktoobrit 1993 toime pandud rikkumiste kohta käesoleva määruse lisa tabelis G, kui tegemist on [käibemaksuseadustiku] artikli 70 [lõikes 1] nimetatud rikkumistega;

[...]“.

13 Selle määruse artikli 1 teises lõigus on ette nähtud, et „käesoleva määruse lisa tabelites A–J ette nähtud vähenduskaalat ei kohaldata rikkumiste suhtes, mis on toime pandud maksudest kõrvalehoidumise või maksudest kõrvalehoidumise võimaldamise eesmärgil“.

14 Kuninga määruse nr 41 lisas on „tabel G“ „[Käibemaksuseadustiku] artikli 70 [lõikes 1] nimetatud rikkumiste eest kohaldatavad trahvid“. Tabeli V jaos „Raamatupidamisarvestuse kontrollimisel tuvastatud sisulised vead“ on ette nähtud, et kui „maksustatavad tehingud on jäänud selleks ette nähtud deklaratsioonis tervikuna või osaliselt kajastamata või on seal hilinenult kajastatud“, määratakse kindla määraga trahv, mille suurus on 10% tasumisele kuuluvast maksust, kui „[k]ontrollitud üheaastase perioodi eest tasumisele kuuluvate maksude summa“ on „[k]uni 1250,00 eurot“, ja kindla määraga trahv, mille suurus on 20% tasumisele kuuluvast maksust, kui see summa on „[ü]le 1250,00 euro“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Belgias asuv äriühing CEZAM, kes tegeleb tisleri? ja klaasimistöödega, esitas 15. mail 2018 tribunal de première instance du Luxembourgile (Luxembourgigi esimese astme kohus, Belgia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, kaebuse Belgia maksuhalduri kolme otsuse peale, mis olid kätte toimetatud vastavalt 2018. aasta jaanuaris ja märtsis ning millega olid sellele äriühingule

muu hulgas määratud trahvid.

16 Selles osas on selge, et alates 2013. aasta juunist ei esitanud CEZAM perioodilisi käibedeklaratsioone ja Belgia maksuhaldur koostas kõigepealt 2013. aasta kohta maksuprotokolli, mille ta toimetas CEZAMile kätte. Seejärel kontrolliti 2016. aasta augustis tema raamatupidamist. Kuna 2014. ja 2015. aasta kohta ei olnud perioodilisi käibedeklaratsioone esitatud, määras Belgia maksuhaldur omal algatusel nende aastate eest maksu. Lõpuks, kuna Belgia maksuhaldur tuvastas 2017. aastal, et CEZAM ei olnud esitanud kõiki nõutavaid perioodilisi deklaratsioone ega tasunud tasumisele kuuluvat käibemaksu, tegi ta 2018. aastal kolm käesoleva kohtuotsuse punktis 15 nimetatud otsust.

17 CEZAM põhjendab deklaratsioonide puudumist asjaoluga, et Belgia maksuhaldur keeldus talle käibemaksuvõla ajatamise kava võimaldamisest. Ta vaidlustab eelkõige trahvisumma, mis vastab 20%-le käibemaksust, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist. Trahvide arvutamisel oleks maksuhaldur pidanud aluseks võtma käibemaksusumma, mis tuli talle tegelikult üle kanda, st summa pärast mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist. Maksuhalduri lähenemine käesoleval juhul eirab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ja on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

18 Viimati nimetatud aspektis tugineb CEZAM 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusele Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) ning 8. mai 2019. aasta kohtuotsusele EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), väites eelkõige, et proportsionaalsuse põhimõtte nõuab, et liikmesriigid ei kohaldaks trahvi, mis oleks sama suur kui mahaarvatava käibemaksu summa, muidu ei ole mahaarvamisel enam mõtet ja see kaotab oma sisu.

19 Belgia riik leiab, et 8. mai 2019. aasta kohtuotsuses EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) aluseks võetud lahendust ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevale vaidlusele üle kanda. Nimelt puudutas see kohtuotsus olukorda, kus hoolimata maksustatavate tehingute puudumisest koostati arved, millele oli märgitud käibemaks. Arvete väljastaja tasus käibemaksu ja kõrvaldas maksutulude saamata jäämise ohu. Sellises olukorras ei võimalda proportsionaalsuse põhimõtte ja direktiivi 2006/112 artikkel 203, mille kohaselt tuleb arvele märgitud käibemaks tasuda, määrata trahvi, mille suurus on 100% alusetult maha arvatud käibemaksu summast.

20 Käesoleval juhul väidab Belgia riik, et CEZAMile määrati karistus käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustuse rikkumise eest. See kohustus on esmatähtis sellise käibemaksusüsteemi toimimiseks, kus maksukohustuslane täidab maksukoguja rolli. Kuna CEZAM ei tasunud klientidelt saadud käibemaksu, sai ta eelise, mis kahjustab riigikassat. Lisaks moodustavad trahvid vaid 20% käibemaksusummast, mis oleks tulnud tasuda. Viimati nimetatud aspektist on mahaarvamiseõigus võimalus, mida maksukohustuslane võib kasutada, kandes mahaarvatava käibemaksu oma perioodilistesse deklaratsioonidesse.

21 Neid argumente arvestades osutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et käibemaksu valdkonnas on liikmesriigid põhimõtteliselt pädevad valima karistused, mida nad peavad sobivaks, tingimusel, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärkide saavutamiseks (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 59 ja 60). Samuti tuleb ta meelde, et nende eesmärkide saavutamiseks võetud meetmed ei tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 29). Selles osas viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtujurist Kokott'i ettepanekule kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 62).

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei ole käibemaksueeskirjade rikkumise korral kohaldatavate karistuste kindlaksmääramisel vahetult

kohaldatav. Siiski on tal tekkinud küsimus, kas seda põhimõtet tuleb arvesse võtta, et teha kindlaks, kas CEZAMile käesoleval juhul määratud karistused on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

23 Lisaks toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et need karistused on kindlaks määratud Belgia õigusnormide alusel, mille eesmärk on karistada rikkumiste eest, mis on toime pandud ilma käibemaksust kõrvalehoidumise kavatsuseta.

24 Neil asjaoludel otsustas tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourggi esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112[...] artikli 62 [punktiga 2], artiklitega 63, 167, 206, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse põhimõttega, kui käsitada seda põhimõtet eelkõige Euroopa Kohtu 8. mai 2019. aasta otsuses EN.SA [(C-712/17, EU:C:2019:374)] tõlgendatud viisil ja koostoimes neutraalsuse põhimõttega, on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu käibemaksuseadustiku (Code de la TVA) artikli 70 lõige 1 ning kuninga määruse nr 41 – millega määratakse kindlaks proportsionaalsete maksutrahvide suurus käibemaksu valdkonnas – artikkel 1 ja selle lisas toodud tabeli G V rubriik, mille kohaselt karistatakse siis, kui arvepidamise kontrollimisel tuvastatakse sisulisi vigu, üle 1250,00 euro suuruste osaliselt või täielikult kajastamata maksustatavate tehingute puhul trahviga, mille kindel vähendatud määr on 20% tasumisele kuuluvast maksusummast, ilma et trahvi arvutamisel saaks sellest summast maha arvata sisendkäibemaksu, mida ei ole deklareerimata jätmise tõttu maha arvatud, ning kuigi kuninga määruse nr 41 artikli 1 teise lõigu kohaselt võib selle määruse lisa tabelites A–J toodud vähendamisskaalat kasutada ainult eeldusel, et trahvitavad rikkumised on toime pandud ilma maksust kõrvalehoidumise või selle võimaldamise kavatsuseta?

2. Kas vastust eelmisele küsimusele mõjutab see, kas maksukohustuslane on kontrollimise järel sissenõutavaks muutunud maksusumma vabatahtlikult tasunud või mitte, et ebatäielikult tasutud maks saaks tervenisti tasutud ja seega saavutataks maksu nõuetekohase kogumise eesmärk?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 62 punkti 2 ning artikleid 63, 167, 206, 250 ja 273 ning proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse käibemaksu deklareerimise ja riigikassasse tasumise kohustuse täitmata jätmise eest kindla määraga trahv, mille suurus on 20% käibemaksusummast, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artiklitest 2 ja 273 koostoimes ELL artikli 4 lõikega 3 tuleneb, et liikmesriigid on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 26).

27 Kui liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad sobivaks. Liikmesriigid on siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning seega ka proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet järgides (vt selle kohta 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 29, ja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus

Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

28 Ühtlasi tuleb silmas pidada, et karistusi valides on liikmesriigid kohustatud järgima tõhususe põhimõtet, mis nõuab tõhusate ja hoiatavate karistuste kehtestamist, et võidelda käibemaksu valdkonna ühtlustatud eeskirjade rikkumiste vastu ja kaitsta liidu finantshuve (vt selle kohta 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 28 ja 33).

29 Lisaks direktiivi 2006/112 artiklile 273 on eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses viidanud ka mitmele muule selle direktiivi sättele. Siiski ei näi need sätted olevat asjakohased vastamaks küsimustele, mis puudutavad kriteeriume, mille alusel saab kindlaks teha, kas käibemaksu valdkonnas kohaldatav karistus on proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõttega kooskõlas. Seega tuleb ümbersõnastatud küsimusele vastata üksnes osas, milles see puudutab direktiivi 2006/112 artiklit 273, mida tõlgendatakse neid põhimõtteid arvestades.

30 Mis puudutab esiteks proportsionaalsuse põhimõtet, siis direktiivi 2006/112 artikli 273 alusel liikmesriigi õiguses ette nähtud karistused ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärkide saavutamiseks. Hindamaks, kas karistus vastab proportsionaalsuse põhimõttele, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest karistatakse, ning karistuse määra kindlaksmääramise korda (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas CEZAMile määratud trahvide summa on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb selle kohtu tähelepanu siiski juhtida teatavatele asjaoludele, mis võimaldavad tal seda hinnata.

32 Mis puudutab nende rikkumiste laadi ja raskusastet, mille eest vaidlusaluste trahvidega karistatakse, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et CEZAMile ette heidetud rikkumised ei tulene käibemaksumehhanismi kohaldamisega seotud veast. Nimelt ei deklareerinud ega tasunud see äriühing tasumisele kuuluvat käibemaksu pikema aja jooksul ja seda hoolimata Belgia maksuhalduri mitmest sekkumisest.

33 Pealegi võib see, kas maksukohustuslane on või ei ole maksukontrolli tulemusel pädevate ametiasutuste tuvastatud makseviivitused vabatahtlikult kõrvaldanud, olla asjakohane, et hinnata, kas karistus on maksu nõuetekohase kogumise tagamise eesmärgi seisukohast proportsionaalne. Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub siiski, et käesoleval juhul ei toimunud mingit vabatahtlikku seadustamist.

34 Mis puudutab kohaldamisele kuuluvate karistuste kindlaksmääramise korda, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et Belgia õigus näeb ette astmelise trahvisüsteemi. Käibemaksuseadustiku artikli 70 lõike 1 alusel karistatakse maksu tasumise kohustuse rikkumise eest rahatrahviga, mille summa on kaks korda suurem käibemaksust, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist. Pettuse kavatsuse puudumise korral näeb kuninga määrus nr 41 siiski ette, et trahvisummat vähendatakse vastavalt 20% või 10%-ni käibemaksust, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, olenevalt sellest, kas deklareerimata maksustatavate tehingute summa on üle 1250,00 euro või ei ületa seda summat.

35 Igal juhul – ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist – ei ilmne, et CEZAMile etteheidetavate rikkumiste laadi ja raskusastet ning käibemaksu valdkonnas tõhusaid ja hoiatavaid karistusi käsitlevaid nõudeid arvestades läheks trahvi määramine 20% ulatuses käibemaksust, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise

tagamiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks.

36 Teiseks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis see nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne formaalse nõude täitmata. Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada lisatingimusi, mis võivad muuta mahaarvamise õiguse kasutamise olematuks (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59 ning seal viidatud kohtupraktika).

37 Käesoleval juhul ei tõenda Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku ükski dokument siiski seda, et CEZAMile määratud trahvid või nende summa kindlaksmääramiseks kohaldatud Belgia õigusnormid, nimelt käibemaksuseadustiku artikli 70 lõige 1 koostoimes kuninga määrusega nr 41, võiksid seada kahtluse alla sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Eelkõige ei näi nende sätetega olevat vastuolus see, et maksukohustuslane võib mahaarvamise õigust nõuda. Belgia valitsuse seisukohtadest nähtub selles osas, et CEZAMi maksuvõla kindlaksmääramisel arvas Belgia maksuhaldur sisendkäibemaksu omal algatusel maha.

38 Lisaks tuleb märkida, et põhikohtuasi ei ole võrreldav kohtuasjaga, mis päädis 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusega *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 60–64), millele CEZAM eelotsusetaotluse esitanud kohtus tugines, kuna selle kohtuotsuse aluseks olnud juhtum puudutas riigisisest halduspraktikat, mille kohaselt teatavate kontrolli teostamiseks seatud formaalsete nõuete täitmata jätmise eest, näiteks direktiivi 2006/112 artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse või selle direktiivi artiklis 213 ette nähtud tegevuse alustamisest, muutumisest või lõpetamisest teatamise kohustuse täitmata jätmise eest ei karistatud mitte rikkumise raskusastmega proportsionaalse trahvi määramisega, vaid käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisega, mis võis kahtluse alla seada käibemaksu neutraalsuse.

39 Käesolev kohtuasi ei ole võrreldav ka kohtuasjaga, mis päädis 8. mai 2019. aasta kohtuotsusega *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), millele CEZAM eelotsusetaotluse esitanud kohtus samuti tugines.

40 Sellega seoses on oluline märkida, et selle kohtuotsuse punktides 43 ja 44 tuvastas Euroopa Kohus, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sellise trahvi määramine, mille suurus vastab täielikult alusetult maha arvatud sisendkäibemaksu summale, samas kui käibemaks oli tasutud nõuetekohaselt ja riigikassal ei olnud seepärast vähimatki maksutulu saamata jäänud, kuna selle põhimõtte järgimine on tagatud liikmesriikide võimalusega näha ette iga alusetult arvele märgitud maksu korrigeerimine, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on maksutulu saamata jäämise ohu õigel ajal täielikult kõrvaldanud. Selle trahvi määramine muutis seega direktiivi 2006/112 artikli 203 alusel tekkinud maksuvõla korrigeerimise võimaluse sisutühjaks.

41 Seevastu ei ole see nii käesoleval juhul, kuna esiteks on CEZAMile määratud trahvide eesmärk karistada pika aja jooksul tahtlikult käibemaksu deklareerimata ja tasumata jätmise eest, mis tekitas seega riigikassa jaoks maksutulude saamata jäämise ohu, ning teiseks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, ei tulene põhikohtuasjas vaidlusalustest liikmesriigi õigusnormidest ega muudest Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, et need trahvid, mille summa ei ületa 20% käibemaksust, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, seaksid kahtluse alla sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise.

42 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112

artiklit 273 ning proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse käibemaksu deklareerimise ja riigikassasse tasumise kohustuse täitmata jätmise eest kindla määraga trahv, mille suurus on 20% käibemaksusummast, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist põhikohtuasjas määratud trahvi proportsionaalsuse üle ei tulene teisiti.

Kohtukulud

43 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 ning proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel määratakse käibemaksu deklareerimise ja riigikassasse tasumise kohustuse täitmata jätmise eest kindla määraga trahv, mille suurus on 20% käibemaksusummast, mis oleks tulnud tasuda enne mahaarvatava käibemaksu mahaarvamist, tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist põhikohtuasjas määratud trahvi proportsionaalsuse üle ei tulene teisiti.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.