

## Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. mai 2019(\*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Näilikud tehingud – Maksu mahaarvamise võimatus – Arve väljastaja kohustus tasuda sellel märgitud käibemaksu – Trahvisumma, mis võrdub alusetult maha arvatud käibemaksu summaga – Kooskõla käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega

Kohtuasjas C-712/17,

mille ese on Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia) 9. oktoobri 2017. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. detsembril 2017, menetluses

**EN.SA. Srl**

*versus*

**Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocato dello Stato* M. Capolupo ja *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja F. Tomat,

olles 17. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud EN.SA. Srl ja Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della

Lombardia (Lombardia maakonna maksuamet, Itaalia; edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuasjas, mis puudutab selle äriühingu poolt tasumisele kuuluva maksu kohta tehtud muudetud maksuotsust, millega nähti ette täiendava käibemaksu tasumise kohustus, viivised ja rahatrahvid.

## Õiguslik raamistik

### Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab:

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

4 Direktiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 168 on märgitud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasunud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

6 Selle direktiivi artiklis 203 on sätestatud:

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

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 273 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.

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

### Itaalia õigus

8 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633, mis näeb ette käibemaksu kehtestamise ja kohaldamisala (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; edaspidi „DPR nr 633/1972“) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 17 lõikes 1 oli sätestatud:

„Maksukohustuslikud on kõik isikud, kes teostavad maksustatavaid kauba- või teenusetarndeid ja kes on kohustatud seda tasuma riigikassasse kumulatiivselt kõikidelt tehingutelt, mille osas on vastavalt II jaotises sätestatud eeskirjadele ja tingimustele tehtud artiklis 19 ettenähtud mahaarvamine“.

9 DPR nr 633/1972 artikli 19 lõige 1 sätestab:

„Artikli 17 esimese lõigu kohaselt tasumisele kuuluva maksu või artikli 30 teises lõigus käsitletud enamakstud maksu summa kindlaksmääramisel võib toimunud tehingutega seotud maksusummast maha arvata maksukohustulase tasutud või tema poolt tasumisele kuuluva või talle edasi kantud maksusumma, mis on seotud ettevõtluse-, kunsti- või kutsealal tegutsedes imporditud või soetatud kaupade ja saadud teenustega. Ostetud või imporditud kaupadelt või teenustelt ettenähtud maksu mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise hetkel ja seda võib kasutada hiljemalt mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta deklaratsioonis vastavalt õiguse tekkimise hetkel kehtinud tingimustele“.

10 DPR nr 633/1972 artiklis 21 on sätestatud:

„Kui arve on esitatud tehingu eest, mida ei ole toimunud või kui arvel on tehingute maksumus või nendega seotud maksud näidatud tegelikkusest suuremana, kuulub maks tasumisele kogu arvel näidatud summa ulatuses.“

11 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreeedi nr 471 (Decreto legislativo n. 471) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 6 lõikes 6 oli sätestatud:

„Iga isikut, kes õigusvastaselt arvab maha tasutud, tasumisele kuuluva või talle määratud maksu, karistatakse haldustrahviga, mis on võrdne maha arvatud summaga“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

12 EN.SA. on Itaalia elektrienergia tootmise ja jaotusega tegelev äriühing. Maksuamet korrigeeris EN.SA. 2009. ja 2010. aasta maksustamisperioodide kohta esitatud käibedeklaratsioone. Maksuamet ei lubanud DPR nr 633/1972 artikli 19 alusel käibemaksu maha arvata elektrienergia ostutehingutelt, mis tema hinnangul olid näilikud, kuna tegelikult elektrienergiat üle ei kantud ning määras käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud seadusandliku dekreeedi artikli 6 lõike 6 alusel EN.SA.-le rahatrahvi, mille summa võrdus maha arvatud käibemaksusummaga.

13 Samas ei tuvastanud maksuamet, et EN.SA. on jätnud täitmata kohustuse tasuda käibemaksu kõikidelt elektrienergia müügitehingutelt.

14 Maksuameti hinnangul on need erinevad tehingud osa samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel samas koguses ja sama hinnaga müüdava elektrienergia ringikujulisest mehhanismist. Maksuameti arvates tehti neid tehinguid üksnes selleks, et võimaldada Green Network kontsernil näidata raamatupidamises suuri summasid, mis võimaldaks saada pankadelt rahastust.

15 Maksuamet esitas EN.SA.-le kaks muudetud maksuotsust, mille kohaselt tuli äriühingul täiendavalt tasuda käibemaksu, millele lisanduvad viivised ja rahatrahv: 2009. aasta eest summas 47 618 491 eurot ja 2010. aasta eest summas 22 001 078 eurot.

16 EN.SA. esitas maksuameti otsuse peale kaebuse, mille Commissione tributaria provinciale di Milano (Milano provintsi maksukohus, Itaalia) jättis rahuldamata. Nimetatud äriühing esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus, Itaalia).

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasjas kõnealused näilikud elektrienergia müügitehingud ei andnud tehingu pooltele mingit maksueelist, arvestades selliste

ringtehingute laadi ning et riigikassale ei tekitatud tulude puudujääki. Ta küsib, kas antud asjas on näilike tehingute puhul liidu õiguse põhimõtetega kooskõlas see, kui jätta käibemaksu tasumise kohustus ettevõtja kanda. Kuna tegu ei ole maksupettusega, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et lähtuda tuleb maksu neutraalsuse põhimõttest ning et nõuetekohaselt tasutud käibemaksu mahaarvamisest keeldumine ja alusetult maha arvatud käibemaksusummale vastava täiendava trahvi määramine ei ole proportsionaalne rikkumisega, mis seisneb näilike tehingute eest arvete esitamises.

18 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siis, kui tegemist on tehingutega, mida loetakse näilikeks, kuid mis ei ole põhjendanud riigile kahju ega andnud maksumaksjale mingit maksueelist, on liikmesriigi õigusnormid, mis on sätestatud DPR nr 633/1972 artiklis 19 („Mahaarvamine“) ja artikli 21 lõikes 7 („Tehingute kohta arvete koostamine“) ning 18. detsembri 1997. aasta seadusandliku dekreedid nr 471 artikli 6 lõikes 6 („Tehingute dokumenteerimise, kirjendamise ja määratlemise kohustuste rikkumine“), kooskõlas Euroopa Kohtus välja töötatud liidu õiguse põhimõtetega käibemaksuvaldkonnas, kui liikmesriigi õigusnormide samaaegne kohaldamine toob kaasa:

- a) soetaja tasutud maksu mahaarvamiseõiguse korduva äravõtmise seoses iga vaidlusaluse tehinguga, kusjuures tegemist on sama isiku ja sama maksustatava summaga;
- b) maksu kohaldamise võõrandaja suhtes ning selle tasumise tema poolt (ilma võimaluseta alusetult tasutud summasid tagasi nõuda) seoses neile tehingutele vastavate müügitehingutega, mida käsitatakse samuti näilikena;
- c) ostutehingute pealt tasutud ja mahaarvamatuks tunnistatud maksusummaga võrduva trahvi kohaldamise.“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

19 Kuigi formaalselt piirdus eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimustes sellega, kuidas tõlgendada „Euroopa Kohtus välja töötatud liidu õiguse põhimõtteid käibemaksuvaldkonnas“, viidates konkreetselt proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtetele, ei takista see asjaolu Euroopa Kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja lahendada, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimustes viidanud või mitte. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud kõigist asjaoludest ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt selle kohta 4. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus L.E.G.O., C?242/17, EU:C:2018:804, punkt 43; 7. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Escibano Vindel, C?49/18, EU:C:2019:106, punkt 32, ja 12. veebruari 2019. aasta kohtuotsus TC, C?492/18 PPU, EU:C:2019:108, punkt 37).

### **Küsimuse kaks esimest osa**

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimuse kahes esimeses osas selgitada sisuliselt, kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus näiliked elektrienergia müügitehingud, mis toimusid ringtehingutena samade ettevõtjate vahel ja samades summades, ei põhjustanud maksutulude saamata jäämist, tuleb käibemaksudirektiivi tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad käibemaksu mahaarvamise näilikelt tehingutelt, kohustades samas isikuid, kes on arvele käibemaksu märkinud, seda maksu tasuma, sealhulgas näiliku tehingu eest.

21 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et eespool viidatud kaks liikmesriigi õigusnormi peegeldavad käibemaksudirektiivi analoogseid sätteid.

22 Esiteks tuleneb näilike tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamise lubamatus selle direktiivi artiklist 168.

23 Nimelt nähtub sellest artiklist, et maksukohustuslane võib maha arvata käibemaksu, mille ta tasunud kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse tema maksustatavate tehingute tarbeks. Seega eeldab mahaarvamiseõigus käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamiseõiguse (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36).

24 Ent kui kauba või teenuse ostutehing on näilik, ei saa see kuidagi olla seotud maksukohustuslase eelmises etapis maksustatud tehingutega. Järelikult juhul, kui kaupu tegelikult ei tarnita või teenuseid tegelikult ei osutata, ei saagi tekkida mahaarvamiseõigust (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valérieane, C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, punkt 36).

25 Seega on käibemaksumehhanismiga lahutamatu seotud see, et näilik tehing ei saa mingil juhul tekitada selle maksu mahaarvamise õigust.

26 Teiseks, iga isiku, kes märgib arvele käibemaksu, kohustus tasuda seda maksu, on sõnaselgelt välja toodud käibemaksudirektiivi artiklis 203. Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (vt selle kohta 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 38).

27 Põhimõtteliselt ei kohaldata kahte eespool viidatud normi sama ettevõtja suhtes. Arve väljastaja on see isik, kellel tuleb tasuda sellele märgitud käibemaksu, samas kui näilike tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamise võib pöörata arve saaja vastu.

28 Sellegipoolest rakendatakse põhikohtuasjas kõne all oleva konkreetse olukorra puhul käibemaksudirektiivi artiklites 168 ja 203 kehtestatud nõudeid sama ettevõtja suhtes ühiselt. Nimelt, samasse kontserni kuuluvad äriühingud müüsid sama kogust elektrienergiat sama hinna eest näilikult edasi ringtehingutena, mistõttu need äriühingud müüsid ja ostsid elektrienergiat uuesti tagasi sama hinna eest. Nii oli iga ettevõtja samal ajal arve väljastaja, millel oli märgitud käibemaksusumma, ning teise arve saaja, mis oli seotud sama elektrienergia koguse ostmisega sama hinna eest, ja millele oli märgitud sama käibemaksusumma. EN.SA. oli seega arve väljastajana ja vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 203 sätestatud reeglile kohustatud tasuma riigikassale käibemaksu summas, mille ta oli arvele märkinud. Arvestades aga asjaomaste tehingute näilist laadi, ei olnud sellel äriühingul lubatud vastavalt nimetatud direktiivi artiklist 168 tulenevale nõudele arvata maksu maha samas summas, mis oli märgitud elektrienergia tagasiostu eest esitatud arvel.

29 Neil põhjustel palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas nende nõuete, mis tulenevad liikmesriigi õigusest ja mis põhinevad käibemaksudirektiivil, koostoimes kohaldamine ettevõtja suhtes, kes on samasuguses olukorras nagu EN.SA., rikub käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

30 Käibemaksu mahaarvamise mehhanismi, nagu see on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgnevatel artiklites, mõte on tõepoolest vabastada ettevõtja oma majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu tasumise koormast, kui see tegevus on käibemaksuga maksustatav. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 27 ja 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 38).

31 Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi üldtunnustatud eesmärk (31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 46). Ent maksutulude saamata jäämise oht ei ole põhimõtteliselt täielikult välistatud, kuna sellise arve saaja, millele käibemaks on alusetult märgitud, võib arvet selle maksu mahaarvamise eesmärgil kasutada (31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 31).

32 Neil asjaoludel on selle direktiivi artiklis 203 sätestatud kohustuse eesmärk ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks mahaarvamiseõigusega kaasneda (31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32).

33 Siiski ei või nimetatud kohustus vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele minna kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärgi saavutamiseks ega ülemäära piirata käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus tehingute näilik laad takistab maksu mahaarvamist, on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega korrigeerida kogu alusetult arvele märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu (31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 43).

34 Antud asjas nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule antud selgitustest, et EN.SA. koostas teadlikult arved, mis ei vastanud ühelegi tegelikule tehingule. Neil asjaoludel ei saa see äriühing tugineda heausksusele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei tekitanud aga elektrienergia näilik müük asjaomaste ettevõtjate vahel mingisugust maksutulude puudujääki. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 47 märkis, on see tingitud asjaolust, et seotud ettevõtjad tasusid oma elektrienergia müügilt nõuetekohaselt käibemaksu ning et olles seejärel sama koguse elektrienergiat sama hinna eest tagasi ostnud, arvasid nad käibemaksu maha sama summas nagu nad seda olid tasunud.

35 Neil asjaoludel nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, et käibemaksudirektiiv, tõlgendatuna neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetest lähtudes, paneb liikmesriikidele kohustuse võimaldada näiliku tehinguga seotud arve väljastajal nõuda tagasi sellel arvel märgitud maksu, mida tal tuli tasuda, kui ta on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu.

36 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus näilikud elektrienergia müügitehingud, mis toimusid ringtehingutena samade ettevõtjate vahel ja samades summades, ei põhjustanud maksutulude

saamata jäämist, tuleb käibemaksudirektiivi koostoimes neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad käibemaksu mahaarvamise näilikelt tehingutelt, kohustades samas isikuid, kes on arvele käibemaksu märkinud, seda maksu tasuma, sealhulgas näiliku tehingu eest, tingimusel, et liikmesriigi õigus võimaldab sellest kohustusest tulenevat maksuvõlga korrigeerida, kui asjaomase arve väljastaja, kes ei tegutsenud heas usus, on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulude saamatajäämise ohu, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

### **Küsimuse kolmas osa**

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma kolmanda küsimusega selgitada, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt käibemaksu õigusvastase mahaarvamise eest karistatakse rahatrahviga, mis võrdub mahaarvatava summaga.

38 Käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel on liikmesriikidel lubatud võtta meetmeid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks. Kuna liidu õiguse sätted selles küsimuses puuduvad, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamiseõiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste mittejärgimise korral (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 41, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ja seega ka proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika). Nii ei või karistused minna kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksudirektiivi artiklis 273 märgitud eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla selle maksu neutraalsust (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

40 Esiteks, et hinnata karistuse vastavust proportsionaalsuse põhimõttele, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest karistatakse, ning karistuse määra kindlaksmääramise korda (26. aprill 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Sellega seoses tuleb märkida, et antud juhtumi puhul näeb liikmesriigi õigus ette, selleks et tagada käibemaksu täpne kogumine ja ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, rahatrahvi, mille summa ei arvutata maksukohustuslase maksuvõla põhjal, vaid mis võrdub viimase poolt alusetult maha arvatud maksu summaga. Kuna käibemaksukohustuslase maksuvõlg on võrdne tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest tasumisele kuuluva maksu ja sisendina ostetud kaupade ja teenustega seotud mahaarvatava maksu vahelise erinevusega, ei vasta alusetult maha arvatud maksu summa tingimata sellisele maksuvõlale.

42 Just niisuguse olukorraga on tegemist põhikohtuasjas. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 63 märkis, siis kuna EN.SA. ostis ja müüs sama elektrienergia kogust sama hinna eest, oli tema käibemaksuvõlg nende tehingute osas null. Sellises olukorras kujutab trahvisumma, mis vastab täielikult alusetult maha arvatud maksusummale ja mis määrati ilma, et arvesse oleks võetud asjaolu, et sama käibemaksusumma on nõuetekohaselt tasutud ning riigikassal ei ole selle tõttu maksutulude saamata jäänud, endast taotletava eesmärgi suhtes ebaproportsionaalset sanktsiooni.

43 Teiseks, sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus ka sellise sanktsiooni kohaldamine, mis on ette nähtud liikmesriigi õigusega. Niisuguses

olukorras, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega korrigeerida kogu alusetult arvele märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu.

44 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 57 märkis, siis trahvisumma määramine summas, mis on täielikult võrdne alusetult maha arvatud maksusummaga, muudab tähtsusetuks võimaluse korrigeerida maksuvõlga, mis on tekkinud käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel. Nimelt, isegi kui seda võlga saab maksutulude saamata jäämise ohu puudumisel korrigeerida, kuulub alusetult maha arvatud maksuga võrdne summa endiselt rahatrahvina tasumisele.

45 Seetõttu tuleb eelotsuse küsimuse kolmandale osale vastata, et käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt käibemaksu õigusvastase mahaarvamise eest karistatakse rahatrahviga, mis võrdub mahaarvatava summaga.

## Kohtukulud

46 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 (esimene koda) otsustab:

1. **Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus näilikud elektrienergia müügitehingud, mis toimusid ringtehingutena samade ettevõtjate vahel ja samades summates, ei põhjustanud maksutulu saamata jäämist, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, koostoimes neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad käibemaksu mahaarvamise näilikelt tehingutelt, kohustades samas isikuid, kes on arvele käibemaksu märkinud, seda maksu tasuma, sealhulgas näiliku tehingu eest, tingimusel, et liikmesriigi õigus võimaldab sellest kohustusest tulenevat maksuvõlga korrigeerida, kui asjaomase arve väljastaja, kes ei tegutsenud heas usus, on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

2. **Käibemaksu proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt käibemaksu õigusvastase mahaarvamise eest karistatakse rahatrahviga, mis võrdub mahaarvatava summaga.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.