

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

15 päivänä huhtikuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Arvonlisäveropalautuksen määrän ilmoittaminen veroilmoituksessa liian suurena – Verovelvollisen arviointivirhe liiketoimen verollisuuden osalta – Veroilmoituksen oikaiseminen tarkastuksen jälkeen – Seuraamus, joka on suuruudeltaan 20 prosenttia siitä määrästä, jonka verran arvonlisäveron palautus on ilmoitettu liian suurena – Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-935/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 3.10.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.12.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

vastaa

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Piçarra sekä tuomarit S. Rodin ja K. Jürimäe (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Grupa Warzywna sp. z o.o., edustajinaan M. Pacyna, ja K. Kocowski, adwokaci, avustajanaan S. Z?bczyk, doradca podatkowy,

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja M. Siekierzy?ska,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja yhteisestä

arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2, 250 ja 273 artiklan tulkintaa sekä suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Grupa Warzywna sp. z o.o. ja toisaalta Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (Wroc?awin verotoimiston johtaja, Puola) ja joka koskee tilannetta, jossa kyseiselle yhtiölle on määrätty hallinnollinen seuraamus verotarkastuksen johdosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.”

4 Kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;

--

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

--

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.”

5 Direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

--”

6 Direktiivin 137 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien

liiketoimien osalta:

– –

b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;

– –

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

– –”

7 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että 1 kohdassa tarkoitetut ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

8 Mainitun direktiivin 273 artiklassa 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.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Puolan oikeus

9 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2017, järjestysnumero 1221), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 43 §:n 1 momentin 10 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja ovat: – – rakennuksen, rakennelman ja sen osien luovutus lukuun ottamatta tapauksia, joissa

a) luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa,

b) rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta – –.”

10 Arvonlisäverolain 43 §:n 10 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen voi luopua 1 momentin 10 kohdassa tarkoitetusta verovapaudesta ja valita rakennuksen, rakennelman tai sen osan luovutuksen verottamisen edellyttäen, että rakennuksen,

rakennelman tai sen osan luovuttaja ja ostaja

- 1) ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi;
- 2) ovat ennen näiden kohteiden luovutuspäivää tehneet ilmoituksen ostajan toimivaltaiselle verotoimiston johtajalle siitä, että valitsevat rakennuksen, rakennelman tai sen osan luovutuksen verottamisen.”

11 Kyseisen lain 112b §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Jos todetaan, että verovelvollinen

- 1) on veroilmoituksessaan ilmoittanut

- a) verosaatavan määrän, joka on pienempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä

- b) palautettavan verojen erotuksen määrän tai palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän, joka on suurempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä,

- c) myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrän, joka on suurempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä,

- d) palautettavan verojen erotuksen määrän, palautettavan ostoihin sisältyvän veron määrän tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrän verotoimistolle maksettavan verosaatavan määrän ilmoittamisen sijasta,

- 2) ei ole tehnyt veroilmoitusta eikä maksanut verosaatavaa,

– verotoimiston johtaja tulli- ja verotoimiston johtaja määrittää näiden oikeansuuruiset määrät ja määrää veronkorotuksen, joka on suuruudeltaan 30 prosenttia liian pienenä ilmoitetun verosaatavan määrästä tai liian suurena ilmoitetun palautettavan verojen erotuksen, palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrästä.

2. Jos verotarkastuksen tai tullitarkastuksen päätyttyä tai tullitarkastuksen aikana niissä tapauksissa, joita tarkoitetaan

- 1) 1 momentin 1 kohdassa, verovelvollinen on antanut oikaisuilmoituksen, jossa otetaan huomioon todetut sääntöjenvastaisuudet, ja maksanut verosaatavan tai palauttanut perusteettoman palautuksen

- 2) 1 momentin 2 kohdassa, verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksen ja maksanut verosaatavan,

– veronkorotuksen määrä on 20 prosenttia liian pienenä ilmoitetun verosaatavan määrästä tai liian suurena ilmoitetun palautettavan verojen erotuksen, palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrästä.”

Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

12 Grupa Warzywna hankki kiinteistön, joka oli asuinkäytössä yli kahden vuoden ajan. Kyseisen kiinteistön hankintaa koskevassa notaarin asiakirjassa ilmoitettiin, että kiinteistön hinta oli ilmoitettu bruttomääräisenä ja että se sisälsi näin ollen arvonlisäveron. Mainitun kiinteistön myyjä laati lisäksi laskun, jossa mainittiin kyseiseen liiketoimeen liittyvän arvonlisäveron määrä.

Grupa Warzywna maksoi kyseisen määrän ja katsoi, että kyse oli ostoihin sisältyvästä arvonlisäveron määrästä, joka näin ollen oli vähennyskelpoinen. Grupa Warzywna toimitti tämän jälkeen Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicylle (Trzebnican verotoimiston johtaja, Puola) arvonlisäveroilmoituksen, jossa se mainitsi arvonlisäveron ylijäämän, jota se vaati palautettavaksi.

13 Trzebnican verohallinto totesi verotarkastuksen yhteydessä, että arvonlisäverolain 43 §:n 10 momentin nojalla asianomaisen kiinteistön luovutus oli lähtökohtaisesti kokonaisuudessaan vapautettu arvonlisäverosta ja että kyseisen liiketoimen osapuolet eivät olleet tehneet ilmoitusta kyseisestä vapautuksesta luopumisesta. Näin ollen Grupa Warzywnalla ei verohallinnon mukaan ollut oikeutta vähentää kyseisen kiinteistön luovutukseen liittyvää ostoon sisältyvää arvonlisäveroa.

14 Grupa Warzywna teki tämän jälkeen veroilmoitusta koskevan oikaisuilmoituksen, jossa otettiin huomioon veroviranomaisen toteamat sääntöjenvastaisuudet. Mainittu yhtiö mainitsi näin ollen kyseisessä ilmoituksessa arvonlisäveron ylijäämän, joka oli tuntuvasti pienempi kuin sen alun perin ilmoittama ylijäämä.

15 Mainitusta oikaisusta huolimatta Trzebnican verotoimiston johtaja antoi päätöksen, jolla vahvistettiin arvonlisäveron ylijäämä, joka vastasi oikaisuilmoituksesta ilmenevää määrää, ja määräsi Grupa Warzywnalle seuraamuksen, joka oli suuruudeltaan 20 prosenttia siitä määrästä, jonka verran perusteettomasti vaaditun arvonveropalautuksen määrä oli ilmoitettu liian suurena. Grupa Warzywna saattoi asian toisen asteen veroviranomaisen käsiteltäväksi, joka pysytti päätöksen mainitun seuraamuksen osalta.

16 Grupa Warzywna nosti ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa kanteen toisen asteen veroviranomaisen päätöksestä. Kyseinen tuomioistuin pitää tarpeellisena määrittää, onko tällaisen seuraamuksen määrääminen tilanteessa, jossa kyseisen yhtiön virheestä ei ole aiheutunut minkäänlaista verotulojen menetystä, yhteensopiva suhteellisuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa ja oikeutettu ottaen huomioon tavoitteet, jotka liittyvät veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja veropetosten estämiseen.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että hallinnollisen seuraamuksen käyttöönoton tarkoituksena oli kannustaa verovelvolliset täyttämään veroilmoituksensa täsmällisesti ja huolellisesti. Tuomioistuin katsoo kuitenkin, että pääasiassa kyseessä oleva seuraamus on luonteeltaan pikemminkin rankaiseva kuin ennaltaehkäisevä. Arvonlisäverolain 112b §:n 2 momentissa ei tuomioistuimen mukaan anneta mahdollisuutta ottaa huomioon tilannetta, jossa virheellinen arvonlisäveron tilitys johtuu siitä, että liiketoimen molemmat osapuolet ovat tehneet arviointivirheen sen osalta, oliko kyseessä oleva luovutus arvonlisäverollinen. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan kyseinen seuraamus on toimenpide, joka ei sovellu verorikollisuuden torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja joka menee joka tapauksessa pidemmälle kuin mitä kyseisen tavoitteen saavuttaminen edellyttää, koska kyseinen toimenpide ei ole omiaan täyttämään välttämätöntä ennaltaehkäisevää tehtävää mahdollisiin veropetoksiin syyllistyviin toimijoihin nähden ja koska siinä ei oteta huomioon rikkeen luonnetta ja vakavuutta eikä sitä, ettei verohallinnolle ole aiheutunut verotulojen menetyksiä ja ettei ole mitään viitteitä veropetoksesta.

18 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverolain 112b §:n 2 momentissa säädetyn kaltainen veronkorotus yhteensopiva [arvonlisäverodirektiivin] (erityisesti 2 artiklan, 250 artiklan ja 273 artiklan), SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja suhteellisuusperiaatteen kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lausumaan siitä, ovatko pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset yhteensopivia SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja arvonlisäverodirektiivin 2, 250 ja 273 artiklan kanssa sekä suhteellisuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen kanssa.

20 Tältä osin on palautettava mieleen, että vaikka unionin tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei olekaan lausua kansallisen oikeuden säännösten yhteensopivuudesta unionin oikeuden sääntöjen kanssa, se on toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa kyseistä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Unionin tuomioistuimen on siis tässä asiassa tarkasteltava ainoastaan unionin oikeuden säännöksiä ja esitettävä unionin oikeudesta tulkinta, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, jonka asiana on arvioida kyseisten kansallisten säännösten yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa siinä vireillä olevan oikeusriidan ratkaisemiseksi (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kansallisen tuomioistuimen pohdittavina olevat kysymykset eivät koske varsinaisesti SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua lojaalia yhteistyötä koskevaa periaatetta eivätkä SEUT 325 artiklassa tarkoitettua petosten torjumista unionin taloudellisten etujen suojaamiseksi. Vastaavasti on todettava, että kun otetaan huomioon ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt seikat, arvonlisäverodirektiivin 2 ja 250 artiklan tulkitseminen ei ole tarpeen, jotta esitettyyn kysymykseen voidaan antaa hyödyllinen vastaus, kun otetaan huomioon, että kyseisistä artikloista edellinen koskee arvonlisäverollisia liiketoimia ja jälkimmäinen arvonlisäveroilmoituksia.

23 Siltä osin kuin on sitä vastoin kyse arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että kansallisessa lainsäädännössä edellytetty hallinnollisen seuraamuksen automaattinen soveltaminen kaikissa tapauksissa, joissa on kyse arvonlisäveron ilmoittamisesta liian pienenä tai arvonlisäveron palautuksen määrän ilmoittamisesta liian suurena on toimenpide, joka ei sovellu kyseisessä artiklassa tarkoitetun verorikkomusten torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseen ja joka menee pidemmälle kuin mikä tätä varten on tarpeen. Tässä tilanteessa on katsottava, että esitetty kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan tulkintaa sekä suhteellisuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

24 Näin ollen on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että niiden vastaisena on pidettävä kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan verovelvolliselle, joka on virheellisesti pitänyt arvonlisäverosta vapautettua liiketoimea arvonlisäverollisena, määrätään seuraamus, joka on suuruudeltaan 20 prosenttia siitä määrästä, jonka verran perusteettomasti vaaditun arvonveropalautuksen määrä on ilmoitettu liian suurena, ottamatta huomioon veroilmoitukseen liittyvän sääntöjenvastaisuuden luonnetta ja vakavuutta, sitä, ettei ole viitteitä siitä, että kyseinen virhe merkitsisi petosta, tai sitä, ettei verohallinnolle aiheudu verotulojen menetystä.

25 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa määrätään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus

toteuttaa toimenpiteitä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Koska unionin oikeudesta puuttuvat säännökset tältä osin, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta unionin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ei noudateta (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tällaisilla seuraamuksilla ei näin ollen 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 (tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 60 kohta).

28 Vaikka sen arvioiminen, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen edellisessä kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, kyseiselle tuomioistuimelle on aiheellista osoittaa tiettyjä pääasiaan liittyviä seikkoja, joiden avulla se voi määrittää, onko seuraamus, joka pääasiassa on määrätty, suhteellisuusperiaatteen mukainen (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 61 kohta).

29 Tältä osin on todettava, että arvonlisäverolain 112b §:n 2 momentissa säädetään hallinnollisesta seuraamuksesta, jonka määrä vastaa 30 prosenttia siitä määrästä, jonka verran arvonlisäveron palautus on ilmoitettu liian suurena, ja joka alennetaan 20 prosenttiin kyseisestä määrästä silloin, kun verotarkastuksen päätyttyä verovelvollinen on jättänyt oikaisuilmoituksen, jossa otetaan huomioon kyseisessä tarkastuksessa todetut sääntöjenvastaisuudet, ja on maksanut syntyneen verosaatavan määrän tai palauttanut perusteettoman palautuksen määrän.

30 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseisen seuraamuksen tarkoituksena on parantaa arvonlisäveron kantamista siten, että kyseisen veron tilittämiseen liittyvistä virheistä, jotka koskevat verosaatavan ilmoittamista liian pienenä tai arvonlisäveron palautettavan tai seuraaville verokausille siirrettävän ylijäämän ilmoittamista liian suurena, määrätään seuraamus. Kyseisellä seuraamuksella pyritään näin ollen kannustamaan verovelvollisia täyttämään veroilmoituksensa täsmällisesti ja huolellisesti ja sääntöjenvastaisuuksien tapauksessa oikaisemaan ne, jotta arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukainen tavoite, joka koskee arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista, voidaan saavuttaa.

31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että hallinnollinen seuraamus, jonka tarkoituksena on kannustaa verovelvollisia korjaamaan mahdollisimman nopeasti veronmaksun riittämättömyyteen liittyvät tapaukset ja siten saavuttamaan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista koskeva tavoite, ja jonka vakiomääräksi on vahvistettu 50 prosenttia sen arvonlisäveron määrästä, joka verovelvollisen on verohallinnolle maksettava, mutta jonka määrää voidaan alentaa asiaan liittyvien olosuhteiden perusteella, mahdollistaa lähtökohtaisesti sen varmistamisen, ettei tällainen seuraamus ylitä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaisen, veronkannon oikean toimittamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 62–64 kohta).

32 Pääasiassa kyseessä olevan seuraamuksen määrän määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta on kuitenkin todettava, että siinä tapauksessa, että kyseiseksi

määräksi on vahvistettu 20 prosenttia arvonlisäveron ylijäämän liian suurena ilmoitetusta osasta, mainittua määrää ei sellaisia tapauksia lukuun ottamatta, joissa sääntöjenvastaisuus seuraa vähäisistä virheistä, voida alentaa kyseiseen tapaukseen liittyvien konkreettisten olosuhteiden perusteella.

33 Selvityksistä, joita kansallinen tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle, ilmenee tältä osin, että sääntöjenvastaisuus, josta on kyse pääasiassa, on aiheutunut liiketoimen osapuolten tekemästä kyseisen liiketoimen verollisuutta koskevasta arviointivirheestä, koska kyseiset osapuolet ovat katsoneet, että kyseisen rakennuksen luovutus oli arvonlisäverollinen liiketoimi, vaikka ne eivät olleet toimittaneet kansallisessa lainsäädännössä edellytettyä ilmoitusta siitä, että ne valitsivat kyseisen luovutuksen verottamisen. Kansallisen tuomioistuimen toteamuksista ilmenee lisäksi, että mainittua seuraamusta sovelletaan erotuksetta sekä sellaisessa tapauksessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa arvonlisäveron ylijäämän määrän ilmoittaminen liian suurena aiheutuu liiketoimen osapuolten kyseisen liiketoimen verollisuuden osalta tekemästä arviointivirheestä ja jolle on ominaista se, ettei ole minkäänlaisia viitteitä petoksesta ja josta ei kyseisen tuomioistuimen mukaan ole myöskään aiheutunut minkäänlaista verotulojen menetystä, että sellaisessa tapauksessa, jossa tällaisia erityisiä olosuhteita, jotka mainitun tuomioistuimen mukaan olisi aiheellista ottaa huomioon, ei ole.

34 Veroviranomaisilla ei kyseisten seuraamuksen määrän määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan ole näin ollen ollut mahdollisuutta mukauttaa seuraamuksen määrää kyseiseen tapaukseen liittyvien konkreettisten olosuhteiden perusteella.

35 Tästä seuraa, että mainitun automaattisesti sovellettavan seuraamuksen määrän määrittämistä koskevissa yksityiskohtaisissa säännöissä ei anneta veroviranomaisille mahdollisuutta yksilöllistää määrättävää seuraamusta sen varmistamiseksi, ettei seuraamus mene pidemmälle kuin on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

36 Tässä tilanteessa ei ole tarpeen tarkastella pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta.

37 Kun kaikki edeltävät näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että niiden vastaisena on pidettävä kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan verovelvolliselle, joka on virheellisesti pitänyt arvonlisäverosta vapautettua liiketoimea arvonlisäverollisena, määrätään seuraamus, joka on suuruudeltaan 20 prosenttia siitä määrästä, jonka verran perusteettomasti vaaditun arvonveropalautuksen määrä on ilmoitettu liian suurena, silloin, kun mainittua seuraamusta sovelletaan erotuksetta sekä sellaisessa tapauksessa, jossa sääntöjenvastaisuus aiheutuu liiketoimen osapuolten kyseisen liiketoimen verollisuuden osalta tekemästä arviointivirheestä ja jolle on ominaista se, ettei ole minkäänlaisia viitteitä petoksesta, ja se, ettei verohallinnolle aiheudu verotulojen menetystä, että sellaisessa tapauksessa, jossa tällaisia erityisiä olosuhteita ei ole.

Oikeudenkäyntikulut

38 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 ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että niiden vastaisena on pidettävä kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan verovelvolliselle, joka on virheellisesti pitänyt arvonlisäverosta vapautettua liiketoimea arvonlisäverollisena, määrätään seuraamus, joka on suuruudeltaan 20 prosenttia siitä määrästä, jonka verran perusteettomasti vaaditun arvonveropalautuksen määrä on ilmoitettu liian suurena, silloin, kun mainittua seuraamusta sovelletaan erotuksetta sekä sellaisessa tapauksessa, jossa sääntöjenvastaisuus aiheutuu liiketoimen osapuolten kyseisen liiketoimen verollisuuden osalta tekemästä arviointivirheestä ja jolle on ominaista se, ettei ole minkäänlaisia viitteitä petoksesta, ja se, ettei verohallinnolle aiheudu verotulojen menetystä, että sellaisessa tapauksessa, jossa tällaisia erityisiä olosuhteita ei ole.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.