

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2013 (*)

Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus – Verovelvollisen velvollisuudet – Sääntöjenvastaisten tai epätäsmällisten laskujen hallussapito – Pakollisten mainintojen puuttuminen – Vähennysoikeuden epääminen – Jälkikäteinen näyttö siitä, että laskutetut liiketoimet ovat todellisia – Oikaisulaskut – Oikeus arvonlisäveron palautukseen – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-271/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka cour d'appel de Mons (Belgia) on esittänyt 25.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens ja

Thibault Martens

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja J. L. da Cruz Vilaça,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, Fabian Martens, Geoffroy Martens ja Thibault Martens, edustajanaan avocat O. Van Ermengem,

– Belgian hallitus, asiamiehinaan M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja C. Soulay,
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16; jäljempänä kuudes direktiivi), sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, Fabian Martens, Geoffroy Martens ja Thibault Martens, jotka yhdessä muodostavat Martens-konsernin, ja toisaalta Belgian valtio ja joka koskee Belgian valtion kieltäytymistä myöntämästä niille oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen Martens-konsernin sisällä suoritettujen palvelujen perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Direktiivin VII osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, kuuluvassa 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan:

- a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;
- b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

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

– –”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

- a) arvonlisäveron, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella

veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

— —”

6 Kuudennen direktiivin 18 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, täsmennetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa

— —

2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

— —

3. Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.

— —”

7 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvolliset, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, lukuun ottamatta [9] artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia, silloin kun niiden suorittajana on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen. — —

— —

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa
— —”

8 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 h artiklalla, säädetään seuraavaa:

”Sisäisen järjestelmän velvoitteet

1. a) Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

— —

2. a) Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

--

3. a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. --

--

b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

--

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.

--

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

-- "

Belgian säännöstö

9 Arvonlisäverotuksessa sovellettavista vähennyksistä 10.12.1969 annetun kuninkaan asetuksen nro 3 (arrêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la TVA; Moniteur belge 12.12.1969) 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää verovelvolliselta, että

1) verovelvollisella on sille toimitettuja tavaroita ja palveluja rasittavan arvonlisäveron osalta hallussaan toimenpiteistä arvonlisäveron maksamisen varmistamiseksi 29.12.1992 annetun kuninkaan asetuksen nro 1 (arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge 31.12.1992, s. 27976) 5 §:n mukainen lasku."

10 Kuninkaan asetuksen nro 1 5 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan laskussa on oltava "tarvittavat tiedot kyseisen liiketoimen ja maksettavan veron verokannan määrittämiseksi, erityisesti luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen tavanomainen nimitys sekä niiden määrä ja kohde".

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Fabian Martens, Geoffroy Martens ja Thibault Martens ovat yritystoimintaa liikenimellä Margaz harjoittaneen Jean-Pierre Martensin oikeudenomistajat. Tämä yritys oli kehittynyt Martens-konserniksi, johon kuuluvat yhtiöt harjoittivat erilaista toimintaa, kuten öljytuotteiden osto, myynti ja kuljetus sekä kiinteistöihin kohdistuvat työsuoritukset. Petroma Transports SA oli henkilöstön määrän perusteella Martens-konsernin pääyhtiö, joka suoritti useita erilaisia palveluja konsernin muille yhtiöille. Tämän henkilöstön käyttämisestä konsernin sisäisissä palveluissa on tehty

sopimuksia. Näiden sopimusten mukaan kyseisistä palveluista maksettiin henkilökunnan työtuntien määrän perusteella.

12 Vuodesta 1997 lähtien suoritettujen tarkastusten yhteydessä Belgian veroviranomainen kyseenalaisti konsernin sisäiset laskut ja niihin perustuneet vähennykset vuoden 1994 verokaudesta lähtien sekä välittömän verotuksen että arvonlisäverotuksen osalta pääasiallisesti sillä perusteella, että laskut olivat epätäydellisiä eikä niiden voitu osoittaa vastaavan todellisia suoritteita. Koska useimmissa laskuissa oli vain kokonaissumma mutta niissä ei ilmoitettu palveluja suorittaneiden yhtiöiden henkilöstön työtuntien yksikköhintaa ja lukumäärää, veroviranomaiselta estettiin kaikki mahdollisuudet valvoa veron kantamista oikein.

13 Sen vuoksi veroviranomainen epäsi palveluja vastaanottaneiden yhtiöiden tekemät vähennykset muun muassa sillä perusteella, ettei kuninkaan asetuksen nro 15 §:n 1 momentin 6 kohtaa ja kuninkaan asetuksen nro 33 §:n 1 momentin 1 kohtaa ollut noudatettu.

14 Nämä yhtiöt ovat sen jälkeen toimittaneet lisätietoja, joita veroviranomainen ei kuitenkaan ole katsonut riittäväksi perusteeksi arvonlisäveromäärien vähentämiselle. Veroviranomainen nimittäin katsoi, että asiassa oli kyse joko yksityisten vapaamuotoisesti laatimista palvelusopimuksista, joiden esittäminen on myöhäistä sen jälkeen, kun verotarkastukset on toimitettu ja veronoikaisut, jotka veroviranomainen aikoo toimittaa verotarkastusten perusteella, on annettu tiedoksi, koska asiakirjoissa ei siten ole luotettavaa päiväystä eikä niihin voida vedota kolmansiin nähden, tai vaihtoehtoisesti laskuista, joita on niiden laatimisen jälkeen hallinnollisen menettelyn aikana täydennetty henkilöstön tekemien työtuntien määrää, työn tuntiveloitusta ja suoritettujen palvelujen luonnetta koskevilla käsin kirjoitetuilla maininnoilla, joilla veroviranomaisen mukaan ei sen vuoksi ollut minkäänlaista arvoa todisteena.

15 Tribunal de première instance de Mons antoi asiassa 2.2.2005 useita tuomioita. Se hyväksyi verovelvollisen vaatimukset joidenkin laskujen osalta mutta vahvisti samalla päätöksen, jolla palveluja vastaanottaneiden yhtiöiden arvonlisäverovähennykset oli evätty.

16 Kyseinen tuomioistuin päätti myöhemmin aloittaa asian käsittelyn uudelleen, koska siinä oli esitetty uusia vaatimuksia palvelujen suorittajien maksamien arvonlisäverojen palauttamisesta. Tribunal de première instance de Mons käsitteli asiat yhdessä ja ratkaisi ne 23.2.2010 antamallaan tuomiolla, jossa se hylkäsi palautusvaatimukset perusteettomina. Palvelujen suorittajat ovat sen jälkeen valittaneet tuomiosta.

17 Tässä tilanteessa cour d'appel de Mons päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Saako jäsenvaltio evätä verovähennyksen, jonka on tehnyt sellainen verovelvollinen, joka on palvelujen vastaanottaja ja jolla on hallussaan laskut, jotka ovat puutteellisia mutta joita on täydennetty tiedoilla, joilla pyritään osoittamaan laskutettujen liiketoimien tosiasiallinen suorittaminen ja luonne sekä laskutettu määrä (sopimukset, Office national de sécurité socialelle (sosiaaliturvaelin) annettujen ilmoitusten perusteella tehty lukujen uudelleen laskeminen, tiedot kyseisen konsernin toiminnasta jne.)?”

2) Onko jäsenvaltion, joka epää verovelvollisen palvelun vastaanottajan tekemän verovähennyksen epäselvien laskujen perusteella, todettava, että laskut ovat myös liian epäselviä arvonlisäveron maksamiseksi? Onko jäsenvaltio vastaavasti velvollinen palauttamaan sille maksetun arvonlisäveron riidanalaiset palvelut tarjonneelle yhtiölle arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen takaamiseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

18 On syytä todeta, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoita niitä unionin oikeuden säännöksiä, joiden tulkintaa se pyytää.

19 Ennakkoratkaisupyyntöä ja pääasian oikeudenkäynnissä käsiteltävän asian asiayhteydestä ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisukysymykset koskevat kuudennen direktiivin säännösten sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

20 Koska ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee myös, että ensimmäiset riidanalaiset laskut on päivätty 31.3.1994, edellä mainittuja säännöksiä on tulkittava sellaisina kuin ne olivat voimassa tuona päivänä.

Ensimmäinen kysymys

21 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, onko kuudennen direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta palvelujen vastaanottajilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, kun laskut myöhemmin täydennetään toimittamalla tietoja, joiden tarkoitus on osoittaa, että laskutetut liiketoimet ovat olleet todellisia, sekä niiden luonne ja hinta.

22 Aluksi on syytä muistuttaa, että vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Täten perustetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa tällä tavalla kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5547, 37 kohta ja asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14009, 24 kohta).

24 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta johtuu näin ollen, että kaikilla verovelvollisilla on oikeus vähentää niille suoritetuista palveluista laskutetut arvonlisäveromäärät silloin, kun palvelut käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (ks. vastaavasti asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3459, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden käyttämisestä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, että verovelvollisella on oltava hallussaan saman direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukainen lasku.

26 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus. Saman 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa valtuutetaan jäsenvaltiot vahvistamaan perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna. Saman 22 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat lisäksi säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja

veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista.

27 Tästä seuraa, että vähennysoikeuden käyttämisen osalta kuudennessa direktiivissä vain edellytetään laskua, johon sisältyy tietyt maininnat, ja että jäsenvaltiot voivat säätää lisämaininnoista varmistukseksi arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen ja veroviranomaisten siihen kohdistaman valvonnan (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988, Kok., s. 4517, 16 kohta).

28 Muiden kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa vahvistettujen mainintojen vaatiminen merkittäviksi laskuun edellytyksenä vähennysoikeuden käyttämiselle on kuitenkin rajoitettava siihen, mikä on tarpeen arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisen suorittaman valvonnan varmistamiseksi. Tällaiset maininnat eivät saa myöskään niiden lukumäärän tai teknisyyden vuoksi aiheuttaa sitä, että vähennysoikeuden käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (em. yhdistetyt asiat Jeunehomme ja EGI, tuomion 17 kohta).

29 Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevasta kansallisesta säännöstöstä on todettava, että Belgian kuningaskunta on käyttänyt kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, koska kuninkaan asetuksen nro 15 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan laskussa on oltava tarvittavat tiedot kyseisen liiketoimen ja maksettavan veron verokannan määrittämiseksi, erityisesti luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen tavanomainen nimitys sekä niiden määrä ja kohde.

30 Tältä osin on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana tutkia, ovatko kyseisessä säännöstössä edellytetyt lisämaininnat tämän tuomion 28 kohdassa mainittujen vaatimusten mukaisia.

31 Vaikka pitääkin paikkansa, että unionin tuomioistuin on asiassa C-368/09, Panon Gép Centrum, 15.7.2010 antamansa tuomion (Kok., s. I-7467) 41 kohdassa katsonut, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) säännöksissä, on kuitenkin todettava, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa tarkoitettuna ajankohtana voimassa olleiden säännösten mukaan jäsenvaltioilla oli oikeus vahvistaa perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.

32 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen on eväty verovelvollisilta palvelujen vastaanottajilta sillä perusteella, etteivät pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevat laskut olleet riittävän täsmällisiä ja täydellisiä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa erityisesti, että useimmissa näistä laskuista ei ilmoitettu palveluja suorittaneiden yhtiöiden henkilöstön työtuntien yksikköhintaa ja lukumäärää, jolloin veroviranomaiselta estettiin kaikki mahdollisuudet valvoa veron kannon oikeaa toimittamista.

33 Pääasian kantajat väittävät, ettei tiettyjen kansallisessa säännöstössä edellytettyjen mainintojen puuttuminen laskuista voi johtaa arvonlisäveron vähennysoikeuden kyseenalaistamiseen, kun veroviranomaiselle on myöhemmin osoitettu, että liiketoimet ovat olleet todellisia, sekä niiden luonne ja laajuus.

34 On syytä muistuttaa, ettei yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä kielletä virheellisten laskujen oikaisemista. Jos arvonlisäveron vähennysoikeuden saamisen kaikki aineelliset edellytykset täyttyvät ja verovelvollinen on toimittanut oikaistun laskun asianomaiselle viranomaiselle ennen kuin tämä on tehnyt päätöksensä, vähennysoikeutta ei siten voida lähtökohtaisesti evätä verovelvolliselta sillä perusteella, että alkuperäisessä laskussa on ollut virhe

(ks. vastaavasti em. asia Panon Gép Centrum, tuomion 43–45 kohta).

35 On kuitenkin todettava, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa laskujen täydentämiseksi ja niiden sääntöjenvastaisuuksien korjaamiseksi tarkoitetut tiedot on toimitettu sen jälkeen, kun veroviranomainen oli tehnyt päätöksensä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä, joten veroviranomaiselle toimitettuja laskuja ei ollut vielä ennen kyseisen päätöksen tekemistä oikaistu niin, että veroviranomainen olisi voinut varmistaa arvonlisäveron oikean kantamisen ja sen valvonnan.

36 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta palvelujen vastaanottajilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, vaikka laskut täydennettäisiin tällaisen epäämispäätöksen tekemisen jälkeen toimittamalla tietoja, joiden tarkoitus on osoittaa, että laskutetut liiketoimet ovat olleet todellisia, sekä niiden luonne ja hinta.

Toinen kysymys

37 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta palveluja suorittaneen yhtiön maksamaa arvonlisäveroa, vaikka nämä palvelut vastaanottaneilta yhtiöiltä on palvelut suorittaneen yhtiön laatimissa laskuissa todettujen sääntöjenvastaisuuksien vuoksi evätty oikeus vähentää kyseisiin palveluihin kohdistuva arvonlisävero.

38 Näin ollen tulee esille kysymys siitä, voiko palvelujen suorittajan velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen olla verotuksen neutraalisuuden periaatteen takaamiseksi tehty riippuvaksi siitä, käytetäänkö samojen palvelujen vastaanottajan oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen tosiasiallisesti.

39 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ovat arvonlisäverollisia, kun verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa ne vastikkeellisesti maan alueella. Saman direktiivin 10 artiklan 2 kohdasta ilmenee, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta palvelujen suorituksesta ja jokaisesta tavaroiden luovutuksesta, jotka verovelvollinen suorittaa vastikkeellisesti (ks. vastaavasti asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Sen vuoksi on todettava, että – kuten Belgian valtio ja Euroopan komissio ovat kirjallisissa huomautuksissaan aiheellisesti katsoneet – kyseisistä kuudennen direktiivin säännöksistä johtuu, ettei yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä aseteta palveluja suorittavaan verovelvolliseen kohdistuvan arvonlisäverosaatavan syntymisen edellytykseksi sitä, että nämä palvelut vastaanottaneen verovelvollisen oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen on tosiasiallisesti käytetty.

42 Tämän tuomion 13 kohdasta ilmenee, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleviin palveluihin kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö, johon näiden palvelujen vastaanottajilla olisi normaalisti ollut mahdollisuus, on evätty niiltä siksi, että palvelujen suorittajan laatimista laskuista on puuttunut tietyt pakolliset maininnat.

43 Koska pääasian oikeudenkäynnissä on vahvistettu, että arvonlisäverolliset palvelut on todella suoritettu, näitä liiketoimia koskevan arvonlisäveron maksuvelvollisuus on syntynyt ja vero

on maksettu verohallinnolle oikeusjärjestyksen mukaisesti. Verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ei tässä yhteydessä voida vedota arvonlisäveron palauttamisen perusteeksi pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa. Muunlaisilla tulkinnoilla suosittaisiin tilanteita, jotka saattaisivat estää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen, ja kuudennen direktiivin 22 artiklan tarkoituksena on nimenomaan tämän välttäminen.

44 Näin ollen toiseen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta palveluja suorittaneen yhtiön maksamaa arvonlisäveroa, vaikka nämä palvelut vastaanottaneilta yhtiöiltä on palvelut suorittaneen yhtiön laatimissa laskuissa todettujen sääntöjenvastaisuuksien vuoksi evätty oikeus vähentää kyseisiin palveluihin kohdistuva arvonlisävero.

Oikeudenkäyntikulut

45 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY, säännöksiä on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvollisilta palvelujen vastaanottajilta, joilla on hallussaan epätäydellisiä laskuja, vaikka laskut täydennettäisiin tällaisen epäämispäätöksen tekemisen jälkeen toimittamalla tietoja, joiden tarkoitus on osoittaa, että laskutetut liiketoimet ovat olleet todellisia, sekä niiden luonne ja hinta.**

2) **Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että veroviranomainen kieltäytyy palauttamasta palveluja suorittaneen yhtiön maksamaa arvonlisäveroa, vaikka nämä palvelut vastaanottaneilta yhtiöiltä on palvelut suorittaneen yhtiön laatimissa laskuissa todettujen sääntöjenvastaisuuksien vuoksi evätty oikeus vähentää kyseisiin palveluihin kohdistuva arvonlisävero.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.