

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167 artikla, 178 artiklan a alakohta, 179 artikla ja 226 artiklan 3 alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Laskujen laatiminen ilman veronumeroa ja arvonlisäverotunnistetta – Jäsenvaltion lainsäädäntö, joka sulkee pois laskun oikaisemisen taannehtivasti

Asiassa C-518/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 3.7.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.11.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Senatex GmbH

vastaan

Finanzamt Hannover-Nord,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (esittelevä tuomari) ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.1.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Senatex GmbH, edustajanaan D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, ja A. Hüttl, Rechtsanwalt,

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.2.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Senatex GmbH ja Finanzamt

Hannover-Nord (Pohjois-Hannoverin verotoimisto, Saksa; jäljempänä verotoimisto) ja jossa on kyse siitä, että verotoimisto ei sallinut Senatexin vähentävän maksamaansa arvonlisäveroa hallussaan olevien laskujen laadintavuosilta sillä perusteella, että näiden laskujen alkuperäisversiot eivät täyttäneet kansallisessa verolainsäädännössä asetettuja vaatimuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Saman direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Saman direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —”

6 Saman direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

— —”

7 Saman direktiivin 179 artikla kuuluu seuraavasti:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

8 Puheena olevan direktiivin 219 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.”

9 Kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

— —

3) edellä 214 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut;

— —”

10 Saman 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.”

Saksan oikeus

11 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvinä veroina toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitulle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista (tuotantopanoksista) maksettavan lakisääteisen veron.

12 UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan toisen virkkeen mukaan arvonlisäverovähennyksen tekeminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan UStG:n 14 §:n ja 14a §:n mukaisesti laadittu lasku. Laskussa on oltava muun muassa kaikki UStG:n 14 §:n 4 momentin 1–9 kohdassa mainitut tiedot.

13 Bundesfinanzhofin (liittovaltion verotuomioistuin, Saksa) vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvien verojen määriä koskevat vähennykset voidaan tehdä vasta verokaudella, jona UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut aineelliset edellytykset täyttyvät kaikilta osin.

14 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 31 §:n 5 momentissa säädetään yleisesti, että lasku voidaan oikaista, jos se ei sisällä kaikkia UStG:n 14 §:n 4 momentin tai 14a §:n mukaisia tietoja tai jos laskun tiedot ovat virheelliset. Tätä varten riittää, kun puuttuvat tai korjatut tiedot ilmoitetaan asiakirjalla, jossa viitataan erityisesti ja yksiselitteisesti kyseiseen laskuun. Oikaisuun sovelletaan samoja muoto- ja sisältövaatimuksia kuin UStG:n 14 §:ssä.

15 UStG:n 14c §:n 1 ja 2 momentissa säädetään, että erityistapauksissa, jotka koskevat liikevaihtoveron virheellistä tai perusteetonta ilmoittamista, sovelletaan analogisesti UStG:n 17 §:n 1 momenttia. Kyseisen säännöksen nojalla laskujen oikaisemisella ei ole taannehtivaa vaikutusta, vaan vaikutukset kohdistuvat ajanjaksoon, jolloin oikaistu lasku toimitaan sen vastaanottajalle tai jolloin oikaisupyyntö hyväksytään verotulojen menettämisen vaaran poistamisen jälkeen.

16 Jos vähennys evätään laskun joidenkin osien puutteellisuuden tai virheellisuuden vuoksi, vähennysoikeus voi Saksan oikeuden mukaan syntyä laskun korjaamisen yhteydessä, laskun oikaisuajankohtana. Vaikka valtion liikevaihtoveroverokertymä tässä tilanteessa pysyy samana, yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 233a §:ssä säädettyjen viivästyskorkojen soveltaminen johtaa ylimääräisiin taloudellisiin rasitteisiin

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Senatex on tekstiilien tukkukauppaa harjoittava yritys. Se ilmoitti kaikissa vuosilta 2008–2011 tekemissään veroilmoituksissa ostoihin sisältyvän veron vähennyksinä kauppaedustajilleen antamiin provisiolaskelmiin sisältyvää veroa sekä mainonnan suunnittelijan laskuihin sisältyvää veroa.

18 Verotoimisto päätti 21.1.2013 tehdä 11.2.–17.5.2013 Senatexin liiketiloissa suoritettavan tarkastuksen varmistuakseen Senatexin vuosia 2008–2011 koskevien veroilmoitusten oikeellisuudesta. Tämän tarkastuksen yhteydessä verotoimisto katsoi, että Senatexin kauppaedustajilleen antamiin provisiolaskelmiin sisältyvää veroa ei voitu vähentää ostoihin sisältyvän veron vähennyksinä, koska tällaiset provisiolaskelmat eivät olleet UStG:n 15 §:n 1 momentin ja 14 §:n 4 momentin mukaisia säännönmukaisia laskuja. Verotoimiston mukaan nämä asiakirjat eivät nimittäin sisältäneet sen paremmin provisiolaskelmissa kuin niiden liitteissäkään laskun saajan veronumeroa tai arvonlisäverotunnistetta. Provisiolaskelmissa ei myöskään viitattu mihinkään muuhun asiakirjaan, josta nämä tiedot olisivat käyneet ilmi. Samoista syistä verotoimisto katsoi, että vähennystä, joka oli suoritettu mainonnan suunnittelijan laskujen johdosta, ei myöskään voitu hyväksyä.

19 Senatex oikaisi 2.5.2013, jolloin sen liiketiloissa suoritettava tarkastus oli edelleen meneillään, kauppaedustajiaan koskevia provisiolaskelmia vuosilta 2009–2011 siten, että näihin asiakirjoihin lisättiin maininta kunkin kauppaedustajan veronumerosta tai arvonlisäverotunnisteesta. Myös mainonnan suunnittelijan laskuja vuosilta 2009–2011 oikaistiin vastaavalla tavoin samana päivänä, eli kyseisen tarkastuksen kuluessa.

20 Näistä seikoista huolimatta verotoimisto teki 2.7.2013 vuosia 2008–2011 koskevat muutetut verotuspäätökset, joilla se alensi kyseisen tarkastuksen yhteydessä tehtyjen toteamusten perusteella määriä, jotka Senatex saattoi vähentää arvonlisäverona, sillä perusteella, että vähennyksen edellytykset eivät täyttyneet näiltä vuosilta vaan vasta hetkellä, jolloin laskuja oikaistiin, eli vuoden 2013 kuluessa.

21 Senatex teki näistä verotuspäätöksistä oikaisuvaatimuksen 19.7.2013 päivätyllä kirjeellä. Oikaisuvaatimusmenettelyn kuluessa ilmeni, ettei Senatex ollut korjannut provisiolaskelmia, jotka oli laadittu vuodelta 2008 ja joita puheena olevat verotuspäätökset koskivat. Täten mainittu yhtiö oikaisi kauppaedustajiaan koskevat provisiolaskelmat ja mainonnan suunnittelijan laskut vuodelta 2008 vasta 11.2.2014 siten, että niihin lisättiin maininta veronumerosta tai arvonlisäverotunnisteesta.

22 Verotoimisto hylkäsi 3.3.2014 tekemällään päätöksellä Senatexin oikaisuvaatimuksen ja pysyi näkemyksessään siitä, että koska arvonlisäverovähennyksen edellytykset olivat täyttyneet vasta hetkellä, jolloin laskuja oikaistiin, eli vuosien 2013 ja 2014 aikana, laskun oikaisemisen vaikutukset eivät voi vaikuttaa taannehtivasti ajankohtaan, jolloin laskun kohteena olevat liiketoimet suoritettiin.

23 Senatex nosti tästä päätöksestä 5.3.2014 kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, Niedersächsisches Finanzgerichtissä (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa).

Senatex väittää, että sen tekemillä oikaisuilla oli taannehtiva vaikutus, koska ne tehtiin ennen viimeistä hallintopäätöstä, eli verotoimiston 3.3.2014 tekemää päätöstä, jolla hylättiin Senatexin oikaisuvaatimus. Kanteessaan Senatex vaatii ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta kumoamaan verotoimiston antamat muutospäätökset, jotka koskevat vuosia 2008–2011.

24 Tässä tilanteessa Niedersächsisches Finanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Lievennetäänkö tuomiossa Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, [EU:C:2004:268]) todettua ensimmäisen laskun ex nunc ?vaikutusta tuomiossa Pannon Gép Centrum (C?368/09, [EU:C:2010:441]) ja tuomiossa Petroma Transports ym. (C?271/12, [EU:C:2013:297]) nyt käsiteltävässä tapauksessa, jossa täydennetään puutteellista laskua, siten, että unionin tuomioistuin hyväksyy tällaisessa tapauksessa taannehtivan vaikutuksen?

2) Mitä vähimmäisvaatimuksia on asetettava laskulle, jotta se voidaan oikaista taannehtivasti? Onko alkuperäisessä laskussa oltava veronumero tai liikevaihtoverotunniste vai voidaanko se lisätä myöhemmin sillä seurauksella, että alkuperäisen laskun osalta säilyy vähennysoikeus?

3) Onko lasku oikaistu vielä oikea-aikaisesti, jos oikaisu tehdään vasta veroviranomaisten tekemää päätöstä (muutospäätöstä) koskevassa oikaisuvaatimusmenettelyssä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

25 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 179 artiklaa ja 226 artiklan 3 alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin ei ole taannehtivaa vaikutusta, jolloin oikaistuun laskuun perustuvaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida käyttää laskun alkuperäiseltä laadintavuodelta vaan vuodelta, jolloin lasku oikaistiin.

26 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavat aineelliset edellytykset luetellaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa. Kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää siis yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena mainitulle vähennysoikeudelle, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin

liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdasta ilmenee, että kyseisen oikeuden käytön edellytyksenä on mainitun direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito (ks. vastaavasti tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, 41 kohta ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 29 kohta). Kyseisen direktiivin 226 artiklan 3 alakohdan mukaisesti laskussa on mainittava muun muassa arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut.

30 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että direktiivin 2006/112 226 artiklan 3 alakohdassa säädetty arvonlisäverotunniste puuttui alun perin pääasiassa kyseessä olleista laskuista ja provisiolaskelmista ja että Senatex täydensi niihin tämän tunnisteiden vasta useita vuosia näiden asiakirjojen laatimispäivän jälkeen. Asiassa ei ole kiistetty sitä, että nämä laskut ja laskelmat sisälsivät muut mainitussa artiklassa säädetyt pakolliset tiedot.

31 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivi 2006/112 esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan tällaisissa olosuhteissa käyttää yksinomaan vuodelta, jolloin alkuperäinen lasku oikaistiin, eikä vuodelta, jolloin kyseinen lasku laadittiin.

32 Heti aluksi on todettava, että direktiivissä 2006/112 säädetään mahdollisuudesta oikaista lasku, josta puuttuu eräitä pakollisia mainintoja. Tämä ilmenee direktiivin 219 artiklasta, jossa todetaan, että "laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun".

33 On kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat laskut on oikaistu asiamukaisesti.

34 Pitää myös paikkansa, että unionin tuomioistuin on 15.7.2010 antamansa tuomion Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) 43 kohdassa ja 8.5.2013 antamansa tuomion Petroma Transports ym. (C?271/12, EU:C:2013:297) 34 kohdassa vahvistanut, että direktiivissä 2006/112 ei kielletä virheellisten laskujen oikaisemista. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 36 ja 37 kohdassa, unionin tuomioistuin ei kuitenkaan mainituissa tuomioissa tutkinut kysymystä tällaisen oikaisun ajallisista vaikutuksista arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseen.

35 Tästä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan vähennys on tehtävä vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, "josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana". Tästä seuraa, että arvonlisäveron vähennysoikeutta on lähtökohtaisesti käytettävä siltä kaudelta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt ja jolloin verovelvollisella on hallussaan lasku (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, 34 kohta).

36 Saksan hallituksen mukaan silloin, kun laskua oikaistaan lisäämällä siihen arvonlisäverotunniste, joka puuttui alun perin laaditusta laskusta, edellytys laskusta, jossa mainitaan arvonlisäverotunniste, täyttyy vasta tämän oikaisun tekohetkellä, ja täten direktiivin 2006/112 178 ja 179 artiklan nojalla arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan käyttää vasta oikaisuhetkellä.

37 Tästä on ensinnäkin muistutettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty arvonlisäveron

vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa ja jota sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuten tämän tuomion 27 kohdassa muistutetaan, vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä, jossa sovelletaan viivästyskorkoa niille arvonlisäveron määrille, jotka säännösten mukaan olisi pitänyt maksaa ennen alun perin laaditun laskun oikaisua, luodaan arvonlisäverosta aiheutuva verorasitus tälle liiketoiminnalle, jonka verorasituksen neutraalisuus yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä kuitenkin taataan.

38 Unionin tuomioistuin on toiseksi todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta). Kuten tämän tuomion 29 kohdassa muistutetaan, direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetyt tiedot sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys.

39 Kolmanneksi on todettava, että vaikka 29.4.2004 annetun tuomion Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) 38 kohdassa on katsottu, että vähennysoikeutta on käytettävä siltä ilmoituskaudelta, jona tavarat on luovutettu tai palvelut on suoritettu ja jolloin verovelvollinen on saanut laskun, on kuitenkin huomattava, että mainittu asia koski yritystä, jolla ei ollut hallussaan laskua vähennysoikeuden käyttöhetkellä, ja että mainituissa tuomioissa ei täten otettu kantaa alun perin laaditun laskun oikaisemisen ajallisiin vaikutuksiin. Kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, edellä mainittu asia eroaa pääasiassa kyseessä olevasta oikeusriidasta, koska Senatexilla oli hallussaan laskut hetkellä, jolloin se käytti arvonlisäveron vähennysoikeuttaan ja maksoi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

40 Neljänneksi on mainittava, että Saksan hallitus on itse myöntänyt istunnossa, että eräissä tilanteissa laskun myöhempi oikaisu, jolla pyritään esimerkiksi korjaamaan virhe arvonlisäverotunnisteissa, ei estä vähennysoikeuden käyttöä laskun laadintavuodelta. Mainittu hallitus ei sitä vastoin ole esittänyt vakuuttavia syitä tällaisten tilanteiden erottamiselle pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista tilanteista.

41 Lopuksi on täsmennettävä, että jäsenvaltioilla on toimivalta säätää arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseen liittyvien muodollisten edellytysten noudattamatta jättämisen seuraamuksista. Direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteitä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, kunhan nämä toimenpiteet eivät mene pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarannu niiden johdosta (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

42 Saksan hallitus totesi istunnossa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden lykkääminen vuoteen, jolloin lasku oikaistaan, merkitsee seuraamusta. Muotovaatimusten noudattamatta jättämisen johdosta määrättäviksi seuraamuksiksi voitaisiin kuitenkin harkita myös muita seuraamuksia kuin vähennysoikeuden epäämistä vuodelta, jolloin lasku on laadittu, kuten rikkomisen vakavuuteen suhteutetun sakon tai rahamääräisen seuraamuksen asettamista (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta). Pääasiassa

kyseessä olevan säännösten mukaan kyseisen oikeuden lykkääminen, joka merkitsee viivästyskorkojen soveltamista, toteutetaan joka tapauksessa ottamatta huomioon olosuhteita, joiden johdosta alun perin laadittua laskua on oikaistava, millä mennään pidemmälle kuin tämän tuomion edellisessä kohdassa tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen.

43 Edellä esitetyillä perusteilla ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 179 artiklaa ja 226 artiklan 3 alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin ei ole taannehtivaa vaikutusta, jolloin oikaistuun laskuun perustuvaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida käyttää laskun alkuperäiseltä laadintavuodelta vaan vuodelta, jolloin lasku oikaistiin.

Kolmas kysymys

44 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus evätään verovelvolliselta silloin, kun laskun oikaiseminen tehdään sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat tehneet päätöksen arvonlisäveron vähennyksen epäämisestä.

45 Tällä kysymyksellä pyritään määrittämään, voivatko veroviranomaiset katsoa, että laskun oikaiseminen pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin on tehty liian myöhään, kun se tehdään vasta sen jälkeen, kun kyseiset viranomaiset ovat tehneet päätöksen arvonlisäveron vähennyksen epäämisestä.

46 Saksan hallituksen ja Senatexin huomautuksista ilmenee selvästi, että verotoimisto on pääasiassa ilmoittanut, että sen aikomuksena on hyväksyä Senatexin oikaisemat laskut ja ettei se täten katso, että Senatexin tekemät oikaisut on tehty liian myöhään.

47 Näin ollen kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 179 artiklaa ja 226 artiklan 3 alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin ei ole taannehtivaa vaikutusta, jolloin oikaistuun laskuun perustuvaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida käyttää laskun alkuperäiseltä laadintavuodelta vaan vuodelta, jolloin lasku oikaistiin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.