

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artiklan a alakohta, 178 artiklan a alakohta ja 226 artiklan 5 alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Laskuissa ilmoitettavat pakolliset tiedot – Verovelvollisen perusteltu luottamus vähennysoikeuden edellytysten olemassaoloon

Yhdistetyissä asioissa C-374/16 ja C-375/16,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 6.4.2016 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 7.7.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Rochus Geissel, RGEX GmbH i.L:n selvitysmiehenä,

vastaa

Finanzamt Neuss (C-374/16)

ja

Finanzamt Bergisch Gladbach

vastaa

Igor Butin (C-375/16),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Igor Butin, edustajanaan L. Rodenbach, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.7.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnot koskevat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan 5 alakohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnot on esitetty asioissa, joista toisessa vastakkain ovat RGEX GmbH i.L:ää selvitysmiehenä edustava Rochus Geissel ja Finanzamt Neuss (Neussin verotoimisto, Saksa) sekä toisessa Finanzamt Bergisch Gladbach (Bergisch Gladbachin verotoimisto, Saksa) ja Igor Butin ja joissa on kyse näiden veroviranomaisten päätöksistä, joilla on hylätty oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sellaisten laskujen perusteella, joissa on ilmoitettu osoite, josta laskun laatija on tavoitettavissa postitse mutta jossa tämä ei harjoita minkäänlaista liiketoimintaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 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;

— —”

4 Direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

— —”

5 Sen 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

— —”

6 Arvonlisäverodirektiivin 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:

— —

5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

— —”

7 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL 1986, L 326, s. 40) 1 artiklassa säädetään, että ”yhteisön alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella” tarkoitetaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, jolla kolmannentoista direktiivin 86/560 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna aikana ei ole ollut tällä alueella taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimia suoritetaan, eikä tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa ja joka ei kyseisenä aikana ole luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja tämän direktiivin 2 artiklassa tarkoitetussa jäsenvaltiossa, tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta.

Saksan oikeus

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 14 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, säädettiin seuraavaa:

”(1) Lasku on mikä tahansa asiakirja, jolla laskutetaan tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, riippumatta siitä, mitä nimitystä tästä asiakirjasta käytetään liiketoiminnassa. Laskun alkuperän aitous, sen sisällön esittäminen muuttamattomana ja sen luettavuus on taattava. Alkuperän aitous tarkoittaa varmuutta laskun laatijan henkilöllisyydestä.

— —

(4) Laskun on sisällettävä seuraavat tiedot:

1. liiketoimen suorittavan elinkeinonharjoittajan ja suorituksen vastaanottajan täydellinen nimi ja täydellinen osoite;

— —”

9 UStG:n 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan kannettava vero. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 §:n ja 14 a §:n mukaisesti laadittu lasku.

— —”

10 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 31 §:n 2 momentin mukaan UStG:n 14 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan vaatimusten täyttymiseen riittää se, että suorituksen tehneen elinkeinonharjoittajan ja sen vastaanottajan nimi ja osoite ovat yksiselitteisesti todettavissa laskuun merkittyjen tietojen perusteella.

11 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 163 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron määrääminen kohtuullisuussyistä poikkeuksellisesti”, säädetään seuraavaa:

”Vero voidaan määrätä pienemmäksi ja veron määrää korottavia yksittäisiä veron perusteeseen vaikuttavia tekijöitä voidaan jättää veroa määrättäessä ottamatta huomioon, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta. Verovelvollisen suostumuksella voidaan tuloverotuksessa sallia se, että tietyt veron määrää korottavat veron perusteeseen vaikuttavat tekijät otetaan veroa määrättäessä huomioon vasta myöhemmin ja että tietyt veron määrää pienentävät veron perusteeseen vaikuttavat tekijät otetaan huomioon aikaisemmin. Kohtuullistamistoimenpide voidaan liittää veron määräämisestä tehtävään päätökseen.”

12 AO:n 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen verovelvollisuuteen perustuvista verovelvoista, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin voidaan palauttaa tai hyvittää jo maksettuja määriä.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-374/16

13 RGEX on rajavastuuyhtiö, jonka liiketoiminta muodostui pääasiassa kyseessä olevana vuonna 2008 autojen myynnistä. Yhtiö oli perustettu joulukuussa 2007, ja se on ollut selvitystilassa vuodesta 2015 lähtien. Sen ainoa osakas ja toimitusjohtaja Rochus Geissel edustaa yhtiötä nyt selvitysmiehenä.

14 Arvonlisäveroilmoituksessaan vuodelta 2008 RGEX ilmoitti muun muassa ajoneuvojen verottomia yhteisöluovutuksia ja EXTEL GmbH:lta ostetuista 122 autosta maksettuja arvonlisäveroja yhteensä 1 985 443,42 euroa.

15 Neussin verotoimisto ei hyväksynyt RGEX:n ilmoitusta ja vahvisti 31.8.2010 tekemällään päätöksellä vuodelta 2008 maksettavan arvonlisäveron määrän niiden toteamusten perusteella, jotka oli tehty arvonlisäveroa koskevissa kahdessa erillistarkastuksessa. Verotoimisto katsoi, että verottomiksi ilmoitetut autojen luovutukset Espanjaan olivat verollisia, koska kyseisiä ajoneuvoja ei ollut kuljetettu luovutettaviksi Espanjassa vaan ne oli saatettu markkinoille Saksassa. Se katsoi lisäksi, että ostoihin sisältyviä veroja ei voitu vähentää EXTELin laskujen perusteella, koska tämä oli ”peiteyhtiö”, jolla ei ollut toimipaikkaa laskuissa ilmoitetussa osoitteessa.

16 Vaadittuaan tuloksetta mainitun veroviranomaisen päätöksen oikaisemista RGEX riitautti sen Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi kanteen yhden ajoneuvon verotuksen osalta ja hylkäsi sen muilta osin perusteettomana.

17 Finanzgericht Düsseldorf totesi muun muassa, että vaikka EXTELin sääntömääräinen kotipaikka sijaitsi tämän laskuissa ilmoitetussa osoitteessa, kyse oli kuitenkin vain postilaatikkotoimipaikasta. EXTEL oli sen välityksellä tavoitettavissa vain postitse. Yhtiöllä ei mainitun tuomioistuimen mukaan ollut kyseisessä osoitteessa minkäänlaista liiketoimintaa.

18 Finanzgericht Düsseldorf torjui väitteet, jotka koskivat RGEX:n perusteltua luottamusta sen osoitteen aitouteen, joka oli mainittu EXTELin laatimissa laskuissa. Tämän tuomioistuimen mukaan luottamuksensuojan periaate voidaan ottaa huomioon tapauksen niin vaatiessa ainoastaan AO:n 163 §:ssä ja 227 §:ssä tarkoitetussa kohtuullistamismenettelyssä, ei veroa määrättäessä.

19 RGEX:n selvitysmiehenä toimiva Geissel valitti Finanzgericht Düsseldorfin tuomiosta Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) vedoten siihen, että UStG:n 14 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 226 §:n 5 kohdassa oleva ilmaisu ”osoite” palvelee tarvetta laskun laatijan tunnistamiseen ja se edellyttää pelkästään mahdollisuutta tulla tavoitetuksi postin välityksellä.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, ettei RGEX:llä ole kansallisen lainsäädännön mukaan perustetta vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta EXTELin laatimien laskujen perusteella, koska tällä ei ole minkäänlaista omaa liiketoimintaa laskuissa mainitussa osoitteessa. Samankaltaisessa valitusasiassa antamassaan tuomiossa se on nimittäin todennut, että UStG:n 14 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu ”täydellinen osoite” merkitsee sitä, että elinkeinonharjoittaja harjoittaa liiketoimintaansa kyseisessä osoitteessa. Vaikka kansallisen oikeuden mukaisten hallinnollisten ohjeiden mukaan veroviranomaisille riittää, että ”osoitteen sijasta ilmoitetaan” postilokero-osoite tai suurasiaosoite, tällaiset ohjeet eivät kuitenkaan sido tuomioistuimia.

21 Bundesfinanzhof päätti tässä tilanteessa lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko laskussa, jota [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohdassa yhdessä 178 artiklan a alakohdan kanssa edellytetään vähennysoikeuden käyttämiseksi, [mainitun direktiivin] 226 artiklan 5 alakohdassa tarkoitettu ’täydellinen osoite’, jos liiketoimen suorittava verovelvollinen ilmoittaa suorituksesta laatimassaan laskussa osoitteen, josta se on tavoitettavissa postin välityksellä mutta jossa se ei harjoita liiketoimintaa?

2) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohta yhdessä 178 artiklan a alakohdan kanssa tehokkuusperiaatteen kannalta tarkasteltuina esteenä kansalliselle käytännölle, jossa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden edellytysten täyttymistä koskeva suorituksen vastaanottajan vilpittömästä mielestä otetaan huomioon ainoastaan verotusmenettelyn ulkopuolisessa erillisessä kohtuullistamismenettelyssä? Voidaanko tämän osalta vedota direktiivin 168 artiklan a alakohtaan ja 178 artiklan a alakohtaan?”

Asia C-375/16

22 Saksassa autokauppiaana toimiva Igor Butin toimitti vuosien 2009–2011 aikana ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseksi laskuja tietyistä Z-nimiseltä yritykseltä ostetuista ajoneuvoista, jotka oli tarkoitettu myytäväksi edelleen. Osa autoista oli luovutettu Butinille ja hänen

työntekijöilleen Z:n kotipaikassa, vaikkei tällä ollutkaan liiketiloja kyseisessä osoitteessa, ja osa rautatieaseman kaltaisilla julkisilla paikoilla.

23 Bergisch Gladbachin verotoimisto tuli Butiniin kohdistuneessa verotarkastuksessa siihen tulokseen, että Z:n laatimien laskujen perusteella ostoista maksettuja arvonlisäveroja ei voitu vähentää, sillä Z:n laskuissaan ilmoittaman tavarantoimittajan osoite oli väärä. Tarkastuksessa todettiin, että mainittua osoitetta käytettiin vain "postilaatikko-osoitteena" ja ettei Z:lla ollut Saksassa kiinteää toimipaikkaa.

24 Mainittu veroviranomainen teki 13.9.2013 päätöksen arvonlisäveron oikaisusta vuosien 2009–2011 osalta. Se hylkäsi 1.10.2013 tekemällään päätöksellä Butinin vaatimuksen veron laskentatavan oikaisemiseksi AO:n 163 §:n nojalla kohtuullisuussyistä.

25 Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuim, Saksa) hyväksyi Butinin kanteen, jossa hän riitautti Bergisch Gladbachin veroviranomaisen tekemän verotuksen oikaisupäätöksen. Mainitun tuomioistuimen mukaan UStG:n 14 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu "osoite" ei edellytä sitä, että kyseisessä osoitteessa harjoitetaan liiketoimintaa. Lisäksi se katsoi, että kanne oli hyväksyttävä siinä esitetyn toissijaisen vaatimuksen osalta, joka koski veron laskentatavan oikaisemista kohtuullisuussyistä. Finanzgerichtin mukaan Butin oli tehnyt kaiken, mitä häneltä voitiin kohtuudella edellyttää, varmistuakseen Z:n asemasta elinkeinonharjoittajana ja tämän laatimissa laskuissa ilmoitettujen tietojen paikkansapitävyydestä.

26 Bergisch Gladbachin verotoimisto valitti Finanzgericht Kölnin tuomiosta Bundesfinanzhofiin. Valituksessaan se on vedonnut muun muassa siihen, että Z:n laatimissa laskuissa ei Butinin väitteistä poiketen ollut osoitetta, jossa tämä yhtiö harjoitti liiketoimintaansa, eikä Butin ollut tehnyt kaikkea, mitä häneltä voitiin kohtuudella edellyttää, varmistuakseen näissä laskuissa ilmoitettujen tietojen paikkansapitävyydestä, minkä vuoksi ostoihin sisältyvän veron vähennystä ei voitu myöntää kohtuullistamismenettelyssä.

27 Bundesfinanzhof päätti tässä tilanteessa lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Edellytetäänkö [arvonlisäverodirektiivin] 226 artiklan 5 alakohdassa verovelvollisen ilmoittavan sellaisen osoitteen, jossa tämä harjoittaa liiketoimintaansa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi:

a) Riittääkö arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa tarkoitettun osoitteen ilmoittamiseksi postilaatikko-osoite?

b) Mikä osoite verovelvollisen, joka harjoittaa liiketoimintaa (esim. verkkokauppaa) ja jonka käytössä ei ole liiketiloja, on ilmoitettava laskussa?

3) Onko siinä tapauksessa, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa laskulle asetetut muodolliset vaatimukset eivät täyty, ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus myönnettävä automaattisesti, jos kyseessä ei ole veropetos tai verovelvollinen ei tiennyt eikä voinut tietää yhteydestä petokseen, vai edellyttääkö luottamuksensuojan periaate tässä tapauksessa sitä, että verovelvollinen on tehnyt kaiken, mitä häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen laskun sisällön paikkansapitävyyden?"

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

28 Asiat C-374/16 ja C-375/16 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 22.7.2016 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asiassa C-374/16 esitetty ensimmäinen kysymys ja asiassa C-375/16 esitetyt ensimmäinen ja toinen kysymys

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys asiassa C-374/16 ja ensimmäinen ja toinen kysymys asiassa C-375/16 koskevat asiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan tulkittava yhdessä sen 226 artiklan 5 alakohdan kanssa siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle on se, että laskussa on ilmoitettu sen paikan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

30 Aluksi on viitattava siihen, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan oltava hallussaan 220–236 ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku.

31 Direktiivin 226 artiklassa luetellaan tiedot, jotka tällaisessa laskussa on oltava. Sen 5 alakohdassa säädetään näin velvollisuudesta ilmoittaa verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite.

32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeussäännön tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, johon oikeussääntö kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 3.12.2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, 24 kohta ja tuomio 6.7.2017, Air Berlin, C-290/16, EU:C:2017:523, 22 kohta).

33 Mitä ensinnäkin tulee arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan sanamuotoon, on huomattava, että sen eri kieliversiot eroavat toisistaan. Joissakin kieliversioissa, kuten espanjan-, englannin-, ranskan- ja latviankielisissä versioissa, käytetään ilmaisuja "nombre completo y la dirección", "the full name and address", "nom complet et l'adresse" tai "pilns v?rds vai nosaukums un adrese" (eli "täydellinen nimi ja osoite"), kun taas joissakin muissa, kuten saksan- tai italiankielisessä versiossa, säädetään velvollisuudesta ilmoittaa "nome e l'indirizzo completo" (eli "nimi ja täydellinen osoite") tai "vollständigen Namen und die vollständige Anschrift" (eli "täydellinen nimi ja täydellinen osoite").

34 Se, onko kyseisen vaatimuksen muotoilussa käytetty adjektiivia "täydellinen", ei kuitenkaan kerro, onko laskuun merkityn osoitteen oltava sen paikan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

35 Lisäksi on huomattava, että "osoite" on käsitteenä yleiseltä merkitykseltään laaja. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa todennut, käsitteen tavanomainen merkitys kattaa kaikenlaiset osoitteet, mukaan lukien "postilaatikko-osoite", kunhan henkilö kyetään sen välityksellä tavoittamaan.

36 Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetään edelleen, että tämän rajoittamatta kyseisen direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia kyseisen direktiivin 220 artiklan säännösten mukaisesti laadittavissa laskuissa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investmentos

37 Tästä seuraa, että kyseisiä mainintoihin liittyviä velvoitteita on tulkittava suppeasti siten, etteivät jäsenvaltiot voi säätää tiukemmista velvoitteista kuin ne, joista on säädetty arvonlisäverodirektiivissä.

38 Jäsenvaltiot eivät siis saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä arvonlisäverodirektiivin säännöksissä (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 25 kohta).

39 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan asiayhteydestä on todettava, että lähtökohtaisesti on niin, ettei oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta).

40 Unionin tuomioistuin on todennut tämän osalta, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetyillä maininnoilla varustetun laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen edellytys. Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on kuitenkin sallittava, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä seuraa, että laskun laatijan osoitteen ilmoittamista koskevia yksityiskohtia ei voida pitää ratkaisevina arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta.

41 Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan teleologisen tulkinnan osalta todettakoon kolmanneksi, että laskuun merkittävien pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta).

42 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 40 ja 41 kohdassa, laskun laatijan osoitteen, nimen ja arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisella halutaan mahdollistaa yhteyden luominen tietyn liiketoimen ja tietyn elinkeinonharjoittajan eli laskun laatijan välille. Laskun laatijan yksilöinti antaa veroviranomaisille mahdollisuuden selvittää, onko vähennykseen oikeuttava arvonlisävero ilmoitettu ja maksettu. Yksilöinnin avulla verovelvollinen kykenee myös selvittämään sen, onko kyseessä oleva laskun laatija arvonlisäverosäännösten soveltamisen kannalta arvioituna verovelvollinen.

43 Tämän osalta on tuotava esiin se, että tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan arvonlisäverotunniste on olennainen tieto tässä yksilöinnissä. Tunniste on helposti saatavissa ja viranomaisen tarkastettavissa.

44 Todettakoon lisäksi, kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, että saadakseen arvonlisäverotunnisteen yritysten on noudatettava rekisteröintimenettelyä, jonka aikana niiden on tehtävä arvonlisäverorekisteri-ilmoitus ja toimitettava siihen liitettävät asiakirjat.

45 Tästä seuraa, että laskun laatijan osoitteen sekä hänen nimensä ja arvonlisäverotunnistensa mainitsemisen tarkoituksena on yksilöidä kyseinen henkilö ja mahdollistaa näin se, että veroviranomaiset kykenevät tekemään edellä 41 kohdassa tarkoitetut tarkastukset.

46 Tässä yhteydessä on lisäksi korostettava unionin tuomioistuimen todenneen, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan rasituksesta, joka aiheutuu kaikessa sen liiketoiminnassa maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta (ks. mm.

tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 17 kohta ja tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 34 kohta). Järjestelmän tavoitteiden saavuttamisen kannalta ei kuitenkaan ole tarpeen säätää velvollisuudesta ilmoittaa sen paikan osoitetta, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

47 Tämä tulkinta on lisäksi vahvistettu 22.10.2015 annetussa tuomiossa PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), jossa unionin tuomioistuin totesi, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero voitiin vähentää sellaisen yhtiön laatimien laskujen perusteella, jota ei kansallisen tuomioistuimen mukaan ollut olemassa. Vaikka kansallinen tuomioistuin oli todennut sen kiinteistön olevan erittäin huonossa kunnossa, jonka mainittu yhtiö oli ilmoittanut kotipaikakseen, unionin tuomioistuin totesi, ettei se, ettei mainitun yhtiön kotipaikassa voitu harjoittaa liiketoimintaa, sulje pois sitä, että liiketoimintaa saatettiin harjoittaa muualla kuin yhtiön kotipaikassa (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 35 kohta), etenkin silloin, kun toimintaa harjoitetaan sähköisessä muodossa uutta tietoteknistä teknologiaa käyttäen.

48 Lisäksi on huomattava, että – toisin kuin Saksan ja Itävallan hallitukset ovat esittäneet – siihen toteamukseen, ettei arvonlisäveron vähennysoikeuden saamiseksi edellytetä, että verovelvollisen liiketoimintaa harjoitetaan osoitteessa, joka on mainittu tämän laatimassa laskussa, eivät vaikuta unionin tuomioistuimen 28.6.2007 antamassa tuomiossa Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397) esittämät toteamukset. Taloudellisen toiminnan kotipaikan ja kiinteän toimipaikan käsitteiden ulottuvuuden tarkastelulla kolmattatoista direktiiviä 86/560 sovellettaessa ei ole merkitystä, kun määritetään arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa käytetyn käsitteen ”osoite” merkitystä.

49 Tästä seuraa, ettei edellytyksenä tavaroiden tai palvelujen vastaanottajan oikeudelle käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ole se, että tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan liiketoimintaa harjoitetaan osoitteessa, jonka tämä on ilmoittanut laatimassaan laskussa.

50 Asiassa C-374/16 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-375/16 esitettyihin ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa on yhdessä sen 226 artiklan 5 alakohdan kanssa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle on se, että laskussa on ilmoitettu sen paikan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

Asiassa C-374/16 esitetty toinen kysymys ja asiassa C-375/16 esitetty kolmas kysymys

51 Kun otetaan huomioon asiassa C-374/16 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-375/16 esitettyihin ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettu vastaus, ensin mainitussa asiassa esitettyyn toiseen kysymykseen ja jälkimmäisessä asiassa esitettyyn kolmanteen kysymykseen ei tarvitse vastata.

Oikeudenkäyntikulut

52 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa on yhdessä sen 226 artiklan 5 alakohdan kanssa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle on se, että laskussa on ilmoitettu sen paikan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.