

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

18 päivänä maaliskuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Välillinen verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Tavaroiden yhteisöhankinta – Yhteisöhankintaan sisältyvän veron vähentäminen – Muotovaatimukset – Aineelliset vaatimukset – Veroilmoituksen jättämisen määräaika – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-895/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwicessä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 4.11.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.12.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

A.

vastaan

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorcówin

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- A., edustajanaan M. Bielawski, doradca podatkowy,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Siekierzyńska ja J. Jokubauskait?,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 167 ja 178 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat A. ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon johtaja, Puola; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse yhteisöhankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä”.

4 Kyseisen direktiivin 68 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan.

Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.”

5 Mainitun direktiivin 69 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy laskun laatimishetkellä tai 222 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun määräajan päättyessä, jos laskua ei ole laadittu siihen mennessä.”

6 Saman direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 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:

— —

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

— —”

8 Kyseisen direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

— —

c) edellä olevan 168 artiklan c alakohdan mukaisen tavaroiden yhteisöhankintoja koskevan vähennyksen osalta verovelvollisen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron laskemiseksi tarvittavien kaikkien tietojen mainitsemista 250 artiklassa edellytetyssä arvonlisäveroilmoituksessa sekä XI osaston 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

— —”.

9 Mainitun direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

10 Saman direktiivin 180 artiklan sanamuoto on seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 181 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat sallia verovelvollisen, jolla ei ole hallussaan XI osaston 3 luvun 3–5 jakson mukaista laskua, tehdä 168 artiklan c alakohdassa tarkoitetun vähennyksen tavaroiden yhteisöhankintojen osalta.”

12 Kyseisen direktiivin 182 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.”

13 Mainitun direktiivin 222 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutusten, jotka on tehty 138 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, ja palvelujen suoritusten, joista hankkija on 196 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron, osalta lasku on laadittava viimeistään verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä.”

14 Saman direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

Puolan oikeus

15 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2018, järjestysnumero 2174), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 86 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan – –

– –

10. Oikeus vähentää maksettavasta verosta ostoihin sisältyvä vero syntyy ajanjaksona, jona verovelvollisen hankkimia tai tuomia tavaroita ja palveluja koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

10b. Oikeus vähentää maksettavasta verosta ostoihin sisältyvä vero alla mainituissa kohdissa tarkoitetuissa tapauksissa:

– –

2) 2 momentin 4 kohdan c alakohta – oikeus syntyy 10 momentin mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen:

a) saa laskun tavaroiden luovutuksesta, joka on kyseisen verovelvollisen kannalta tavaroiden yhteisöhankinta, kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt

b) mainitsee tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, viimeistään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

– –

10i. Jos verovelvollinen mainitsee maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, myöhemmin kuin 10b momentin 2 kohdan b alakohdassa ja 3 kohdassa säädetyssä määräajassa, verovelvollinen voi vastaavasti suurentaa ostoihin sisältyvän veron määrää sitä verokautta koskevassa veroilmoituksessa, jonka osalta veroilmoituksen jättämisen määräaika ei ole vielä päättynyt.

– –

13. Jos verovelvollinen ei ole vähentänyt maksettavasta verosta ostoihin sisältyvää veroa 10 momentissa, 10d momentissa, 10e momentissa ja 11 momentissa tarkoitetuissa määraajoissa, se voi pienentää maksettavan veron määrää oikaisemalla veroilmoituksen ajanjaksolta, jolloin oikeus vähentää vero syntyi, viimeistään kuitenkin viiden vuoden kuluessa sen vuoden alusta, jona oikeus vähentää vero syntyi, tämän rajoittamatta 13a momentin soveltamista.

13a. Jos verovelvollinen ei ole niiden tavaroiden yhteisöhankinnoista, tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joiden osalta tavaroiden tai palvelujen ostaja on verovelvollinen 17 §:n mukaan, vähentänyt maksettavasta verosta ostoihin sisältyvää veroa 10 ja 11 momentissa tarkoitetuissa määraajoissa, se voi pienentää maksettavan veron määrää oikaisemalla veroilmoituksen ajanjaksolta, jolloin oikeus vähentää vero syntyi, viimeistään kuitenkin viiden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta, jona oikeus vähentää vero syntyi.”

16 Arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdan sanamuoto perustuu lainmuutokseen, joka tuli voimaan 1.1.2017. Tämän muutoksen seurauksena lisäys ”viimeistään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt” sisällytettiin kyseiseen säännökseen. Mainitussa säännöksessä ei ennen kyseistä päivämäärää viitattu mihinkään määräaikaan. Samalla lainmuutoksella kyseisen lain 86 §:ään lisättiin 10i momentti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

17 A. on yhtiö, joka tekee harjoittamansa liiketoiminnan yhteydessä muun muassa tavaroiden yhteisöhankintoja Puolassa. Se käyttää kyseisiä tavaroita arvonlisäverollisiin liiketoimiin Puolassa.

18 A. pyysi veroviranomaiselta yksittäistapausta koskevaa tulkintaratkaisua seuraavasta tosiasiallisesta tilanteesta. A:n mukaan se ei tietyissä tilanteissa voinut ilmoittaa tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettavan veron määrää veroilmoituksessa, joka oli jätettävä kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt. Tällöin se mainitsi arvonlisäveron kyseisen määräajan päätyttyä oikaisemalla veroilmoituksensa. Näin saattoi olla silloin, kun lasku saatiin myöhässä, A. luokitteli liiketoimen virheellisesti tai rekistereistä ja arvonlisäveroilmoituksista vastaava henkilö teki virheen.

19 A. tiedusteli veroviranomaiselta tarkemmin ottaen, saattoiko se tällaisessa tapauksessa vähentää tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron samana verokautena, jona maksettava arvonlisävero oli ilmoitettu, vaikka A. oli oikaissut arvonlisäveroilmoituksen arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdassa säädetyn kolmen kuukauden määräajan päätyttyä. A:n mukaan tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi, koska kyseisellä säännöksellä lisätään vaatimus arvonlisäverodirektiivissä asetettuihin vähennysoikeutta koskeviin edellytyksiin ja koska kyseinen lisävaatimus on verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen vastainen.

20 Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, veroviranomainen antoi 27.12.2018 sitovan yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun, jonka mukaan arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdassa säädetty kolmen kuukauden määräaika ei rajoita vähennysoikeutta eikä sitä näin ollen voida pitää arvonlisäverodirektiivin tai verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Lisäksi jäsenvaltiot saavat kyseisen direktiivin 178 artiklan nojalla ottaa käyttöön vähennysoikeutta koskevia kolmen kuukauden määräajan kaltaisia muotovaatimuksia.

21 A. nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachissa (Gliwicessä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kanteen, jossa

se vaati kyseisen yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun kumoamista. Kanteensa tueksi A. väitti, että arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohta on ristiriidassa paitsi arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklan myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohta yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

23 Se täsmentää, että kyseisessä säännöksessä on 1.1.2017 lähtien ollut uusi määräaika koskeva edellytys, jonka mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että veroilmoitus jätetään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt. Kun tämä määräaika on päättynyt, verovelvollisen on oikaistava aiemmin jätetty ilmoitus, ja se voi vähentää tavaroiden yhteisöhankintaan sisältyvän arvonlisäveron vain kuluvan ajanjakson osalta arvonlisäverolain 86 §:n 10i momentin mukaisesti. Verovelvollinen vastaa näin ollen maksettavasta arvonlisäverosta aiheutuvasta taloudellisesta rasituksesta ja tapauksen mukaan korkojen maksamisesta.

24 Kyseiseen lainmuutokseen liitettyjen perustelujen mukaan sen avulla olisi voitava valvoa paremmin sekä yhteisön sisäistä kauppaa, jonka osalta oli todettu sääntöjenvastaisuuksia, että arvonlisäveron käännettyä veronmaksuvelvollisuutta.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa myös, että arvonlisäverolain 86 §:ssä säädetään viiden vuoden määräajasta maksettavan arvonlisäveron oikaisemisen osalta, kun taas kyseisessä pykälässä säädetään kahdesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämisen osalta, eli yhtäältä kolmen kuukauden preklusiivisesta määräajasta arvonlisäveron tilittämiseksi ja toisaalta viiden vuoden vanhentumisajasta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä preklusiivinen määräaika voi aiheuttaa vaikeuksia unionin oikeuden kannalta.

26 Kyseisen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä näet ilmenee, että jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti säätää preklusiivisista määräajoista vähennysoikeuden käyttämiseksi edellyttäen, että ne noudattavat vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita. Sen mukaan tällaisilla määräajoilla ei myöskään saa loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, ja niiden olisi oltava oikeasuhteisia siten, ettei niillä oteta käyttöön tavoiteltuihin päämääriin nähden ylimitoitettuja muodollisuuksia ja ettei niistä aiheudu verovelvolliselle taloudellista rasitetta. Kyseisen tuomioistuimen mukaan näiden periaatteiden noudattamista arvioitaessa on otettava huomioon veroilmoituksen myöhässä jättämiseen johtaneet syyt sen mukaan, ovatko syyt verovelvollisesta riippumattomia vai liittyvätkö ne verovelvollisen tekemiin virheisiin.

27 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa yhtäältä, että kolmen kuukauden preklusiivisen määräajan, jonka kesto vaikuttaa lähtökohtaisesti riittävältä, käyttöön ottaminen on omiaan kannustamaan verovelvollista noudattamaan kurinalaisuutta ja torjumaan samalla oikeuden väärinkäyttöä. Kyseisellä määräajalla pyritään siten estämään tilanteet, joissa verovelvolliset käyttäisivät tilanteessa, jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä on maksettavan arvonlisäveron suuruinen, mahdollisuutta myöhäisempään oikaisemiseen verotuksen optimoinnin ja oikeuden väärinkäytön takia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on toisaalta kuitenkin olemassa tilanteita, joissa verovelvollinen ei voi noudattaa kyseistä kolmen kuukauden määräaika, ja näin on erityisesti siinä tapauksessa, että lasku laaditaan myöhässä tai virheellisesti taikka kun on kyse postitoiminnan harjoittajien laiminlyönneistä. Arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdassa ei kuitenkaan tehdä mitään eroa sen mukaan, onko verovelvollinen toiminut vilpittömässä mielessä vai ei.

28 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä arvonlisäverolain 86 §:n 10b momentin 2 kohdan b alakohdan

kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle siltä osin kuin kyseistä kolmen kuukauden määräaika sovelletaan vilpittömässä mielessä olevaan verovelvolliseen.

29 Tässä tilanteessa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 167 artiklaa, luettuna yhdessä 178 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sellaisille kansallisille säännöksille, joissa säädetään, että ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä samana verokautena, jona on tilitettävä sellaisista liiketoimista, jotka ovat tavaroiden yhteisöhankintoja, maksettava vero, on tällaisista liiketoimista maksettavan veron ilmoittaminen asianmukaisessa veroilmoituksessa, joka on jätetty tietyssä preklusiivisessa määräajassa (Puolassa kolme kuukautta) sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö samana verokautena, jona arvonlisävero on maksettava, edellyttää maksettavan arvonlisäveron mainitsemista veroilmoituksessa, joka on jätettävä kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

31 Aluksi on muistutettava, että yhteisöhankinnoissa käännetyn veronmaksuverovelvollisuuden järjestelmän mukaisesti tavarán myyjän ja ostajan välillä ei makseta mitään arvonlisäveroa ja ostaja on suorittamiensa yhteisöhankintojen osalta maksuvelvollinen aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäverosta, mutta se voi kuitenkin lähtökohtaisesti vähentää tämän saman veron, ja näin veroviranomaiselle ei jää maksettavaksi mitään (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 33 kohta).

32 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 peruseriaate (tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, kyseinen oikeus on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 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 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Kyseisen direktiivin 69 artiklassa säädetään, että verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy laskun antamishetkellä tai 222 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun määräajan päättyessä, jos laskua ei ole laadittu siihen mennessä.

35 Lisäksi arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen aineellisten ja muodollisten vaatimusten noudattaminen (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 35 kohta).

36 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymisen aineelliset edellytykset luetellaan kyseisen direktiivin 168 artiklan c alakohdassa. Nämä edellytykset edellyttävät, että hankinnat on tehnyt verovelvollinen, että viimeksi mainittu on myös velvollinen maksamaan näihin hankintoihin liittyvän arvonlisäveron ja että kyseessä olevia tavaroita käytetään sen veronalaisia liiketoimia varten.

37 Arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat muodolliset edellytykset puolestaan sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäjärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten esimerkiksi kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevat velvollisuudet (tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 42 kohta).

38 Yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron osalta arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan c alakohdasta ilmenee, että vähennysoikeuden käyttö edellyttää, että verovelvollinen mainitsee suorittamistaan tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron laskemiseksi tarvittavat kaikki tiedot kyseisen direktiivin 250 artiklassa edellytetyssä arvonlisäveroilmoituksessa ja että verovelvollisella on hallussaan XI osaston 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti laadittu lasku.

39 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 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”.

40 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 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 ja tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 35 kohta).

41 Näin ollen vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sen saman verokauden aikana, jona se on syntynyt, eli arvonlisäverodirektiivin 167 artikla huomioon ottaen ajankohtana, jona verosaatava syntyy (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 36 kohta).

42 Arvonlisäverodirektiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä vähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen, että tiettyjä kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 37 kohta).

43 Tältä osin on todettava, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa oikeus yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähentämiseen syntyy pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan, jos verovelvollinen kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt, yhtäältä saa laskun tavaroiden luovutuksesta, joka on kyseisen verovelvollisen kannalta tavaroiden yhteisöhankinta, ja toisaalta mainitsee kyseisestä hankinnasta maksettavan arvonlisäveron määrän veroilmoituksessa, jossa se on velvollinen tilittämään kyseisen veron. Jos tällaista mainintaa ei ole kyseisessä määräajassa jätetyssä veroilmoituksessa, verovelvollinen voi vielä oikaista ilmoituksensa viiden vuoden kuluessa sen vuoden lopusta, jona oikeus vähentää tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettava vero syntyi. Tässä tapauksessa verovelvollisen on tilitettävä kyseisestä hankinnasta maksettava arvonlisävero taannehtivasti, mutta verovelvollinen voi vähentää tätä samaa hankintaa koskevan arvonlisäveron ainoastaan kuluvaan verokauden osalta.

45 Siltä osin kuin tällaisessa lainsäädännössä itse vähennysoikeuden syntyminen vaikuttaa edellyttävän laskun saamista ja veroilmoituksen jättämistä, on ensinnäkin todettava, että – kun otetaan huomioon tämän tuomion 34 ja 36 kohta – vähennysoikeuden syntymiselle voidaan asettaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivissä säädettyjä aineellisia edellytyksiä, jotka yhteisöhankinnan osalta luetellaan kyseisen direktiivin 168 artiklan c alakohdassa. Kyseisen oikeuden syntyminen ei sitä vastoin välttämättä edellytä laskun saamista tai tällaista hankintaa koskevan arvonlisäveron ilmoittamista tai tilittämistä tietyssä määräajassa.

46 Toiseksi tämän tuomion 44 kohdassa kuvatun kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä voi seurata, että yhtä ja samaa yhteisöhankintaa koskevan verosaatavan määrää ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron samaa määrää ei tilitetä saman verokauden aikana riippumatta käsiteltävän asian olosuhteista, verovelvollisen vilpittömästä mielestä ja syistä, jotka ovat johtaneet tällaisesta hankinnasta maksettavan arvonlisäveron myöhempään ilmoittamiseen. Kyseisen lainsäädännön soveltaminen viivästyttää pelkästään muutovaatimuksen noudattamatta jättämisen vuoksi yhteisöhankintoja koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä. Näin ollen se jättää arvonlisäverotaakan väliaikaisesti verovelvollisen kannettavaksi.

47 Ensiksi on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän osalta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muutovaatimukset. Kun veroviranomaisella on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset vaatimukset täyttyvät, se ei voi asettaa tämän verovelvollisen oikeudelle vähentää kyseinen vero sellaisia lisäedellytyksiä, joista voi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Asia voi olla toisin, jos näiden muutovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13,

48 Toiseksi on todettava, että tämän tuomion 41 kohdassa mainittu vaatimus, jonka mukaan vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyy, on omiaan takaamaan verotuksen neutraalisuuden. Kyseisellä vaatimuksella näet varmistetaan, että arvonlisävero maksetaan ja vähennetään saman verokauden aikana siten, että verovelvollinen vapautetaan kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksamasta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, 35–37 kohta).

49 Olisi tämän logiikan vastaista jättää yhteisöhankintoja koskeva arvonlisäverotaakka väliaikaisesti verovelvollisen kannettavaksi varsinkin, kun tällaisesta hankinnasta ei jää maksettavaksi mitään veroviranomaiselle, kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee.

50 Näin ollen on niin, että jollei arvonlisäveron vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täyttymisestä muuta johdu, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, kansallisen lainsäädännön soveltaminen ei voi automaattisesti ja muotovaatimuksen noudattamatta jättämisen vuoksi estää käyttämästä yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeutta samana verokautena, jona kyseisen arvonlisäveron määrä tilitetään, ottamatta huomioon kaikkia merkityksellisiä olosuhteita ja erityisesti verovelvollisen vilpitöntä mieltä.

51 Erilaista johtopäätöstä ei myöskään voida tehdä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat oikeusvarmuuden vuoksi säätää preklusiivisesta määräajasta, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, kunhan yhtäältä tätä määräaikaä sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja kunhan toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Tämän tuomion 44 ja 46 kohdassa esitetyistä seikoista näet ilmenee, että kolmen kuukauden määräaikaä, joka pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä on asetettu yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveroilmoituksen jättämiselle, ei voida rinnastaa kyseisessä oikeuskäytännössä tarkoitettuun preklusiiviseen määräaikaan, josta seuraa vähennysoikeuden menettäminen.

53 Kuten tämän tuomion 43 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, jäsenvaltioilla on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla toimivalta säätää suhteellisuusperiaatetta noudattaen arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseen liittyvien muodollisten edellytysten noudattamatta jättämisen seuraamuksista. Erityisesti on niin, että unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta muotovaatimusten noudattamatta jättämisen sanktioimiseksi (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Sitä vastoin kansallisella lainsäädännöllä, jossa kielletäisiin järjestelmällisesti yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö samana verokautena, jona sama arvonlisäveron määrä on tilitettävä, ottamatta huomioon kaikkia merkityksellisiä olosuhteita ja erityisesti verovelvollisen vilpitöntä mieltä, ylitetään se, mikä on tarpeen ensinnäkin arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi siinä tapauksessa, että – kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee – veroviranomaiselle ei jää maksettavaksi mitään, ja toiseksi

petosten estämiseksi.

55 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö samana verokautena, jona arvonlisävero on maksettava, edellyttää maksettavan arvonlisäveron mainitsemista veroilmoituksessa, joka on jätettävä kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

Oikeudenkäyntikulut

56 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, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisöhankintaa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö samana verokautena, jona arvonlisävero on maksettava, edellyttää maksettavan arvonlisäveron mainitsemista veroilmoituksessa, joka on jätettävä kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.