

62016CC0374

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NILS WAHL

5 päivänä heinäkuuta 2017 (1)

Yhdistetyt asiat C-374/16 ja C-375/16

RGEX GmbH, selvitystilassa, edustajanaan selvitysmies Rochus Geissel

vastaan

Finanzamt Neuss (C-374/16)

ja

Finanzamt Bergisch Gladbach

vastaan

Igor Butin (C-375/16)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa))

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 178 artiklan a alakohta – Vähennysoikeus – Käyttämisen edellytykset – 226 artiklan 5 alakohta – Laskuissa ilmoitettavat tiedot – Verovelvollisen osoite – Ostoihin sisältyvän veron vähentämiselle asetettujen edellytysten täyttäminen vilpittömässä mielessä – Lain kiertäminen tai oikeuksien väärinkäyttö – Kansalliset menettelyt – Tehokkuusperiaate

I Johdanto

1.

Esillä olevissa asioissa esitetään kaksi kysymystä unionin arvonlisäverosäännösten tulkinnasta.

2.

Ensimmäinen kysymys koskee sitä, kuinka on tulkittava yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 226 artiklan 5 alakohdassa säädettyä vaatimusta verovelvollisen osoitteen ilmoittamisesta laskussa. Kansallinen tuomioistuin – Bundesfinanzhofin (ylin verotuomioistuin, Saksa) kaksi jaostoa – haluaa tietää, onko osoitteen käsitteen tulkittava tarkoittavan paikkaa, jossa verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaansa, vai riittääkö se, että verovelvolliseen saa yhteyden kyseisen osoitteen kautta.

3.

Toinen kysymys koskee sitä, voiko verovelvollinen väittää ja minkä menettelyjen avulla hän voi väittää toimineensa vilpittömässä mielessä laskujen muodollisen moitteettomuuden suhteen, jos viranomaisen katsoo, että kyseisten laskujen laatija on osallisena petoksessa tai väärinkäytössä

ostoihin sisältyvän veron vähentämiseksi.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

4.

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;

— —”

5.

Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa asian C-375/16 tosiseikkojen tapahtumahetkellä, todetaan seuraavaa: (3)

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a)

edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

— —”

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;

— —”

B Kansallinen oikeus

7.

Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 14 §:ssä säädetään 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 luotettavuus ja sen luettavuus on taattava. Alkuperän aitous tarkoittaa varmuutta laskun laatijan henkilöllisyydestä – –

– –

(4)

Laskun on sisällettävä seuraavat tiedot:

1.

liiketoimen suorittavan yrityksen ja suorituksen vastaanottajan täydellinen nimi ja täydellinen osoite; – –”

8.

UStG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1)

Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1.

Toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettava vero.

Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 §:n ja 14 a §:n mukainen lasku.”

9.

Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 163 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vero voidaan määrätä pienemmäksi ja veron määrää korottavat yksittäiset perusteet voidaan jättää veroa määrättäessä ottamatta huomioon, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta. – –”

10.

AO:n 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen veroista, jotka perustuvat verovelkasuhteeseen, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin jo maksetut määrät voidaan palauttaa tai hyvittää.”

III Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

11.

RGEX GmbH on rajavastuuyhtiö, joka harjoitti moottoriajoneuvojen kauppaa. Tämä vuonna 2007 perustettu yhtiö on ollut selvitystilassa vuodesta 2015 lähtien. RGEX:n ainoa osakas ja toimitusjohtaja oli Rochus Geissel, joka edustaa nyt kantajaa selvitysmiehenä.

12.

Vuodelta 2008 antamassaan alkuperäisessä arvonlisäveroilmoituksessa RGEX ilmoitti muun muassa moottoriajoneuvojen verottomia yhteisöluovutuksia ja Extel GmbH:lta ostettuja 122:ta ajoneuvoa koskevana vähennyksinä 1985443,42 euroa.

13.

Toimivaltainen Finanzamt (verovirasto, Saksa) ei tuolloin hyväksynyt RGEX:n ilmoittamia tietoja ja vahvisti 31.8.2010 päivätyllä ilmoituksella vuodelle 2008 arvonlisäveron kahden erityisverotarkastuksen toteamusten mukaisesti. Verottomiksi ilmoitetut moottoriajoneuvojen yhteisöluovutukset Espanjaan olivat sen mukaan veronalaisia, koska kyseisiä ajoneuvoja ei ollut toimitettu Espanjassa vaan ne oli myyty Saksassa. Extelin laskuihin merkittyä ostoihin sisältyvää veroa ei voitu vähentää, koska kyseessä katsottiin olevan ”peiteyhtiö”, jolla ei ollut ollut toimipaikkaa laskussa mainitussa osoitteessa.

14.

RGEX vaati tuloksetta kyseisen päätöksen oikaisemista. Tämän jälkeen se riitautti kyseisen päätöksen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä (verotuomioistuim, Saksa).

15.

Finanzgericht hylkäsi kanteen suurelta osin perusteettomana. Se katsoi, että vaikka Extelin laskuissaan ilmoittama osoite oli sen sääntömääräinen kotipaikka, kyseessä oli ainoastaan postilokero-osoite. Extelin kyseiseen osoitteeseen voitiin ainoastaan lähettää postia. Vaikka kyseisessä osoitteessa toimikin eräs kirjanpito toimisto, Extelin liiketoimintaa ei harjoitettu siellä. Finanzgericht hylkäsi myös väitettyyn luottamuksensuojaan perustuneet RGEX:n väitteet. Finanzgerichtin mukaan UStG:n 15 §:ssä ei myönnetä veron vähennysoikeuden edellytysten täyttymistä koskevan vilpittömän mielen suojaa. Näin ollen se katsoi, että luottamuksensuojaan liittyvät näkökohdat voitiin ottaa huomioon korkeintaan osana AO:n 163 §:n ja 227 §:n mukaista erillistä kohtuullistamismenettelyä.

16.

RGEX valitti Finanzgerichtin tuomiosta Bundesfinanzhofiin. Koska Bundesfinanzhof ei ollut varma unionin oikeuden oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Sisältääkö [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä 178 artiklan a alakohdan kanssa, mukaan vähennysoikeuden käyttämiseksi edellytettävä lasku [mainitun direktiivin] 226 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun ’täydellisen osoitteen’, jos liiketoimen suorittava verovelvollinen ilmoittaa laatimassaan, suoritustaan koskevassa laskussa osoitteen, johon sille

voidaan lähettää postia mutta jossa se ei harjoita liiketoimintaa?

2)

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä 178 artiklan a alakohdan kanssa, tehokkuusperiaate huomioon ottaen esteenä kansalliselle käytännölle, jossa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden edellytysten täyttymistä koskeva suorituksen vastaanottajan vilpitön mieli otetaan huomioon ainoastaan verotusmenettelyn ulkopuolella erillisessä kohtuullistamismenettelyssä? Voidaanko tältä osin vedota [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaan ja 178 artiklan a alakohtaan?”

B Asia C-375/16

17.

Igor Butin, jolla on autoliike Saksassa, halusi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka oli mainittu laskuissa sellaisten ajoneuvojen ostoista, jotka hän oli ostanut yritykseltä Z ja jotka oli tarkoitus myydä edelleen. Koska Z toimii yksinomaan internetissä, ajoneuvot toimitettiin Butinille tai hänen työntekijöilleen toisinaan kadulla, jossa Z:n yhtiön kotipaikka oli – vaikka Z ei käynytäkään kauppaa kyseisestä osoitteesta käsin – ja toisinaan rautatieaseman edustan kaltaisilla julkisilla paikoilla.

18.

Butiniin kohdistuneessa verotarkastuksessa tarkastaja katsoi, että Z:n laskuissa ilmoitettua ostoihin sisältyvää veroa ei voitu vähentää, koska Z:n näissä laskuissa ilmoittama liiketoimen suorittajan osoite oli virheellinen. Mikään osoitteesta ei ilmaissut yrityksen läsnäoloa: osoite oli postilokero, josta Z ainoastaan kävi noutamassa saapuneen postin. Verotarkastaja totesi, että Z:llä ei ollut kiinteää toimipaikkaa kotimaassa.

19.

Toimivaltainen verovirasto oli asiasta samaa mieltä ja teki 13.9.2013 uudet päätökset vuosilta 2009–2011 kannettavista arvonlisäveroista. Se hylkäsi 1.10.2013 antamallaan määräyksellä Butinin vaatimuksen päätöksen muuttamisesta verotuksen kohtuullistamiseksi AO:n 163 §:n nojalla.

20.

Finanzgericht, jossa Butin riitautti veroviraston päätöksen, hyväksyi kanteen. Finanzgericht katsoi, että osoitteen ilmoittaminen laskussa, mitä edellytetään UStG:n 14 §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa, ei tarkoittanut, että liiketoimintaa oli harjoitettava kyseisessä osoitteessa. Finanzgericht katsoi, että kun otetaan huomioon tekniikan kehitys ja liiketoimintakäytäntöjen muutokset, olemassa oleva kansallinen oikeuskäytäntö ei ollut ajan tasalla. Lisäksi se katsoi, että kanne oli perusteltu myös siltä osin kuin siinä esitettiin toissijainen vaatimus päätöksen muuttamisesta verotuksen kohtuullistamiseksi. Finanzgerichtin mukaan Butin oli tehnyt kaiken, mitä häneltä voitiin kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen Z:n aseman elinkeinonharjoittajana ja laskujen sisällön paikkansapitävyyden.

21.

Verovirasto valitti kyseisestä tuomiosta Bundesfinanzhofiin. Koska Bundesfinanzhof ei ollut varma unionin oikeuden oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asioiden käsittelyä 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, tiedustellaan vielä seuraavaa:

a)

Riittääkö arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun osoitteen ilmoittamiseksi postilokero-osoite?

b)

Mikä osoite verovelvollisen, joka harjoittaa liiketoimintaa (esimerkiksi 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?”

C Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

22.

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

23.

Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Butin, Saksan hallitus, Itävallan hallitus ja komissio.

IV Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

A Alustavat huomautukset

24.

Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteisiin luettavalla verotuksen neutraalisuuden periaatteella varmistetaan neutraalisuus kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta

tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonnäköverollista. (4) Neutraalisuuden periaate ilmentää arvonnäköverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. (5)

25.

Arvonnäköverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa luetellaan ostoihin sisältyvän veron vähentämisen aineelliset edellytykset. Kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää kyseisiltä toimijoilta kolmea asiaa. Ensinnäkin asianomaisen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Toiseksi verovelvollisen on käytettävä tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena vähennysoikeudelle, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa. Kolmanneksi toisen verovelvollisen on luovutettava tai suoritettava kyseiset tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa. (6)

26.

Arvonnäköverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä, että verovelvollisella on oltava hallussaan kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laadittu lasku. (7) Näistä säännöksistä direktiivin 226 artikla on erityisen merkityksellinen tämän oikeudenkäynnin kannalta: siinä luetellaan laskuun sisällytettävät pakolliset tiedot. Luettelon viides seikka on ”verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite”.

27.

Nyt käsiteltävissä asioissa ei tarkastella ostoihin sisältyvän veron vähentämisen aineellisia edellytyksiä. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat ainoastaan vähennysoikeuden muodollisten edellytysten täyttymistä, tarkasteltuna kahdesta näkökulmasta. Ensinnäkin kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta tulkintaa arvonnäköverodirektiivin 226 artiklassa tarkoitettua osoitteen käsitteestä. Toiseksi – siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin tulkitsee käsitteen tarkoittavan osoitetta, jossa tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja harjoittaa liiketoimintaansa – kansallinen tuomioistuin kysyy, millä edellytyksin verovelvollinen voi kuitenkin vedota vilpittömään mieleensä arvonnäköverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa säädettyjen edellytysten täyttymisen osalta.

B Ensimmäinen kysymys asiassa C-374/16 sekä ensimmäinen ja toinen kysymys asiassa C-375/16

28.

Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys asiassa C-374/16 sekä ensimmäinen ja toinen kysymys asiassa C-375/16, joita tarkastelen yhdessä, koskevat sitä, onko arvonnäköverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohta esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa arvonnäköveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että laskussa ilmoitetaan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

29.

Ennakkoratkaisupyynnöissä todetaankin, että UStG:ssä – kansallisten tuomioistuinten perinteisen tulkinnan mukaan – edellytetään laskussa ilmoitettavan osoitteen olevan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa. Tämän oikeuskäytännön perusteella pääasioissa katsottiin kahden yrityksen laskujen rikkovan UStG:tä, koska laskun laatija ilmoitti ainoastaan postilokero-osoitteen. Tämän seurauksena kyseisen elinkeinonharjoittajan asiakkaat – kuten pääasioiden kantajat – eivät voineet vedota elinkeinonharjoittajan antamiin laskuihin vähentääkseen ostoihin

sisältyvän veron.

30.

Jäljempänä esitettävistä syistä katson, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että laskussa ilmoitetaan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

1. Tietyt merkitykselliset periaatteet

31.

Ensinnäkin on olemassa vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön perustuvia merkittäviä periaatteita, jotka muodostavat perustan osoitteen käsitteen tarkastelulle.

32.

Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäverodirektiivillä luodun arvonlisäverojärjestelmän keskeinen osa, jota sen vuoksi ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa. (8) Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on sallittava, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset eivät olisi täyttäneet tiettyjä muodollisia edellytyksiä. Tarkemmin sanottuna unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa mainitut tiedot sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen edellytys, ei aineellinen edellytys. (9)

33.

Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa täsmennetään, että rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa luetellut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot eivät tämän vuoksi saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä arvonlisäverodirektiivissä. (10)

34.

Edellä mainituissa asioissa unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti omaksunut arvonlisäverosäännösten tulkintaan kaavamaisen asemesta realistisen ja käytännöllisen lähestymistavan. Tämä lähestymistapa vaikuttaa olevan ristiriidassa niiden kansallisten säännösten kanssa, joissa ei ainoastaan tulkita laskuun sisältyvää osoitetta koskevaa edellytystä erityisen suppealla ja kaavamaisella tavalla vaan myös säädetään kauaskantoisista seurauksista tämän edellytyksen laiminlyönnin perusteella.

2. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan sanamuotoon perustuva tulkinta

35.

Toiseksi – kuten komissio huomauttaa – arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa ei ole mitään, mikä tukisi kyseisen edellytyksen suppeaa tulkintaa.

36.

Tavanomaisessa merkityksessään tämä käsite (11) viittaa mihin tahansa osoitteeseen,

postilokero-osoite mukaan luettuna, kunhan henkilöön saa tosiasiallisesti yhteyden kyseisen osoitteen kautta.

37.

Myös arvonnäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan väljä sanamuoto verovelvollisen määritelmässä (12) tukee tätä näkemystä.

3. Arvonnäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan teleologinen tulkinta

38.

Kolmanneksi – ja edellisiä merkittävämpänä syynä – se tehtävä, joka laskulla on arvonnäverojärjestelmässä, puhuu osoitteen käsitteen suppeaa tulkintaa vastaan.

39.

Kuten unionin tuomioistuin on huomauttanut, lasku on osoituksena liiketoimesta ja mahdollistaa sen, että toimivaltainen veroviranomainen voi valvoa ensinnäkin, että laskun laatija maksaa ja ilmoittaa maksettavan veron määrän, ja toiseksi, että tavarat tai palvelut vastaanottavan verovelvollisen arvonnäveron vähennysoikeus on olemassa. (13) Viimeksi mainitun kannalta lasku sinänsä on olennainen keino osoittaa oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

40.

Arvonnäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa säädettyä velvollisuutta sisällyttää laskun laatijan osoite laskuun on tulkittava laskun kahden tehtävän valossa. Laskun laatijan osoitteen ilmoittaminen – yhdessä hänen nimensä ja arvonnäverotunnisteen kanssa – auttaa luomaan yhteyden tietyn liiketoimen ja tietyn taloudellisen toimijan eli laskun laatijan välillä. (14) Toisin sanoen sen avulla voidaan tunnistaa laskun laatija.

41.

Tämä tunnistaminen on välttämätöntä, jotta veroviranomaiset voivat suorittaa tarvittavat tarkastukset todetakseen, onko arvonnäveron määrä ilmoitettu ja maksettu. (15) Verovelvollisen kannalta tunnistaminen puolestaan mahdollistaa sen tarkistamisen, että laskun laatija on arvonnäverosäännöksissä tarkoitettu verovelvollinen.

42.

Tätä taustaa vasten en voi yhtyä Itävallan ja Saksan hallitusten ilmaisemaan näkemykseen, jonka mukaan tosiasiallisen liiketoiminnan olemassaolo tai elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan konkreettinen läsnäolo laskussa ilmoitetussa osoitteessa on välttämätön, jotta laskun laatija voidaan tunnistaa oikein ja häneen voidaan ottaa yhteyttä. Totta onkin, että arvonnäverodirektiivin 226 artiklan mukaan laskun on lisäksi sisällettävä joukko muita seikkoja, jotka palvelevat tätä tarkoitusta. Niistä erityisen tärkeä on tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan arvonnäverotunniste. Viranomaiset voivat helposti tarkistaa tämän tunniste. Lisäksi kuka tahansa voi myös tarkistaa tämän tunniste voimassaolon, myös verkossa.

43.

Ei tule unohtaa, että saadakseen arvonnäverotunnisteen yrityksen on suoritettava rekisteröintimenettely, jossa sen on toimitettava paikallinen arvonnäverorekisterin ilmoittautumislomake täydentävine asiakirjoinaan. Jäsenvaltioilla on velvollisuus tallettaa tietyt

tiedot arvonlisäverosäännösten nojalla. (16) Jäsenvaltioiden on siis kerättävä monenlaisia tietoja kaikista taloudellisista toimijoista, joille on annettu arvonlisäverotunniste. (17) Niiden ei selvästikään edellytetä kiinnittävän huomiota – pelkästään eikä erityisesti – laskussa ilmoitettuun osoitteeseen tunnistaakseen laskun laatijan ja ratkaistakseen, kuinka häneen voidaan ottaa yhteyttä.

4. Tulkinta nykyisten edellytysten mukaan

44.

Neljänneksi edellytys, jonka mukaan on harjoitettava liiketoimintaa (tai toissijaisesti on oltava tilat) laskussa ilmoitetussa osoitteessa, ei ole – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomautti – mielekäs, kun otetaan huomioon moninaiset tavat, joilla yritykset ovat organisoituja ja liiketoimintaa harjoitetaan nykyään. Tämä pätee varsinkin, kun otetaan huomioon elinkeinoelämän viimeaikainen kehitys mm. sähköisen kaupankäynnin, toimistotilojen jakamisen ja etätyön seurauksena.

45.

Kun pidetään tämä kehitys mielessä, on toisinaan vaikeaa paikantaa jotakin liiketoimintaa yhteen ainoaan fyysiseen paikkaan. Kuten Butin toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, nykyään on mahdollista hoitaa tavaroiden osto- ja jälleenmyyntiyritystä internetfoorumilla ainoastaan tietokoneen ja internetyhteyden avulla käytännössä katsoen mistä päin maailmaa tahansa.

46.

Tämän mukaisesti hän katsoo, että edellytys, jonka mukaan on harjoitettava liiketoimintaa (tai on oltava tilat) laskussa ilmoitetussa osoitteessa, olisi ongelmallinen sellaisten yritysten osalta, jotka eivät harjoita liiketoimintaansa (kokonaan tai pääasiassa) tietyistä yhdestä paikasta käsin.

47.

Ei voida väittää, että tämä liiketilojen ”irtautuminen” tietyistä paikasta olisi uusi ilmiö, jota unionin lainsäätäjät ei ole ottanut huomioon nyt voimassa olevassa arvonlisäverodirektiivissä. Arvonlisäverodirektiivi laadittiin uudelleen vuonna 2006, jolloin digitalisointiprosessi jo näkyi selvästi Euroopan unionin taloudessa. Monet direktiivin säännöksistä koskevatkin esimerkiksi sähköistä viestintää ja sähköisesti tarjottavia palveluja. (18)

5. Tulkinta unionin tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa

48.

Viidenneksi, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse huomauttaa, UStG:n perinteinen tulkinta vaikuttaa olevan vaikeasti sovitettavissa yhteen unionin tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön ja varsinkin tuomion PPUH Stehcamp (19) kanssa.

49.

Mainitussa asiassa unionin tuomioistuin katsoi, että kantajan oli sallittua vähentää sellaisiin laskuihin perustuva arvonlisävero, joiden laatijaa kansallinen tuomioistuin piti toimijana, jota ei ole olemassa. Arvioidessaan tosiseikkoja kansallinen tuomioistuin oli todennut, että kaupparekisterissä yhtiön kotipaikaksi ilmoitettu rakennus on ”huonossa kunnossa”. Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin, että se, että toimintaa ei voitu harjoittaa yhtiön kotipaikassa, ”ei sulje pois sitä, että tällaista toimintaa saatettiin harjoittaa muissa paikoissa kuin yhtiön kotipaikassa”.

Unionin tuomioistuin totesi lisäksi seuraavaa: ”Kun kyseessä oleva taloudellinen toiminta koostuu tavaroiden luovutuksista useiden perättäisten myyntien yhteydessä, on muun muassa niin, että näiden tavaroiden ensimmäisenä ostajana oleva jälleenmyyjä voi pelkästään määrätä ensimmäisen myyjän toimittamaan kyseessä olevat tavarat suoraan toiselle ostajalle – –, ilman että sillä itsellään on välttämättä käytettävissä varastointi? ja kuljetuskeinoja, jotka ovat välttämättömiä kyseessä olevien tavaroiden luovuttamiseksi.” (20)

50.

Tämä tuomio tukee näkemystä, jonka mukaan tavaroiden tai palvelujen vastaanottajan oikeus vähentää arvonlisävero ei edellytä, että liiketoimintaa harjoitetaan laskussa ilmoitetussa osoitteessa. Riittävää on siten se, että luovuttajaan tai suorittajaan saa viipymättä ja tosiasiallisesti yhteyden kyseisen osoitteen kautta.

51.

Toisin kuin Saksan ja Itävallan hallitukset esittävät huomautuksissaan, tätä näkemystä ei kyseenalaista unionin tuomioistuimen tuomio Planzer Luxembourg. (21)

52.

Kyseinen asia koski oikeudellista kysymystä, joka eroaa oikeudellisesta kysymyksestä nyt käsiteltävissä asioissa. Asiassa Planzer Luxembourg pyydettiin ratkaisua siitä, oliko eräs yritys aidosti sijoittautunut Euroopan unionin alueelle. Tämän vuoksi tuomissa tulkittiin muun muassa kolmannessatoista direktiivissä käytettyjä ilmaisuja ”taloudellisen toiminnan kotipaikka” ja ”kiinteä toimipaikka”. (22) Tuomiossa mainitut kriteerit – joihin Saksan ja Itävallan hallitukset viittaavat – ovat sen vuoksi merkityksellisiä arvioitaessa, onko yritys aidosti sijoittautunut Euroopan unionin alueelle, mutta niistä ei löydy tulkinta-apua ratkaistaessa, mikä osoite voidaan ilmoittaa laskussa.

53.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan vastaamista ensimmäiseen kysymykseen asiassa C-374/16 sekä ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen asiassa C-375/16 siten, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että laskussa ilmoitetaan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

C Toinen kysymys asiassa C-374/16 ja kolmas kysymys asiassa C-375/16

54.

Toinen kysymys asiassa C-374/16 ja kolmas kysymys asiassa C-375/16 koskevat seurauksia, jotka voivat aiheutua verovelvollisen vilpittömästä mielestä toisen verovelvollisen laatimien laskujen muodollisen moitteettomuuden suhteen. Pohjimmiltaan kansallinen tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta, voiko verovelvollinen vedota vilpittömään mieleensä ja kuinka tämä on tehtävä, kun laskussa ilmoitettu osoite on puutteellinen tai virheellinen.

55.

Koska näiden kysymysten lähtökohtana on se, että verovelvollisen on harjoitettava liiketoimintaa laskussa ilmoitetussa osoitteessa, niihin ei ole tarpeen vastata, kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen asiassa C-374/16 ja ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen asiassa C-375/16 ehdottamani vastaus.

56.

Tarkastelen kuitenkin näissä kysymyksissä esitettyjä seikkoja siltä varalta, että unionin tuomioistuimen vastaus aiempiin kysymyksiin poikkeaa edellä esittämästäni näkemyksestä. Keskityn erityisesti siihen, voiko verovelvollinen vedota vilpittömään mieleensä laskun laatijan osoitteen muodollisen moitteettomuuden suhteen ja kuinka tämä on tehtävä, kun viranomaisen katsoo, että laskun laatija saattaa olla osallisena petoksessa tai sääntöjenvastaisuuksissa.

1. Vilpitön mieli laskun luotettavuuden suhteen

57.

Kysymys petoksesta tai sääntöjenvastaisuuksista vaikuttaa merkitykselliseltä nyt käsiteltävissä asioissa, sillä ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan on noussut esiin kysymyksiä laskun laatijoiden laskuihin tai niitä koskeviin liiketoimiin liittyvän toimipaikan vilpillisestä luonteesta.

58.

Tältä osin on syytä muistaa, että unionin tuomioistuin katsoi äskettäin tuomiossa PPUH Stehcamp, että verovelvollinen menettää vähennysoikeutensa, jos hän tiesi tai jos hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Kun vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät, arvonlisäverodirektiivin kanssa ristiriidassa on sitä vastoin ”rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syylistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen”. (23) Tällä tavoin unionin oikeudessa ilmaistaan periaate, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kutsuu ”vilpittömäksi mieleksi” tai ”luottamuksensuojaksi”.

59.

Näin ollen verovelvolliselta voidaan evätä vähennysoikeus, jos hänen osoitetaan toimineen piittaamattomasti, noudattamatta kohtuullisen harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta. (24) On selvää, että toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta varmuuden saamiseksi siitä, etteivät sen liiketoimet ole osa petosta tai väärinkäyttöä, riippuvat olennaisella tavalla siitä, millaiset olosuhteet mainitussa tapauksessa vallitsevat. (25) On kuitenkin kohtuutonta velvoittaa verovelvollinen suorittamaan perusteellisia tai aikaa vieviä tarkastuksia, joilla selvitetään verovelvollisen kaikkien luovuttajien tai suorittajien kuhunkin laskuun sisältyvien muodollisten tietojen paikkansapitävyys ja oikeellisuus. Tämä ei olisi käytännössä mielekästä eikä taloudellisesti mahdollista.

60.

Lisäksi unionin tuomioistuin on jo todennut, että ”veroviranomaisille kuuluu lähtökohtaisesti vastuu toteuttaa ne verovelvollisiin kohdistuvat tarkastukset, joiden avulla arvonlisäverotuksessa tehtyt sääntöjenvastaisuudet ja petokset saadaan selville, ja määrätä seuraamukset verovelvolliselle, joka on syyllistynyt kyseisiin sääntöjenvastaisuuksiin tai petoksiin”. (26)

61.

On ilmeistä, että kun verovelvollisella on hallussaan tietoja, joiden nojalla on epäilyjä petoksesta tai väärinkäytöstä, hänen voidaan odottaa ottavan tietyin lisätoimin selvää luovuttajasta tai suorittajasta varmistuakseen tämän luotettavuudesta. (27) Tässäkään tapauksessa

veroviranomaiset eivät kuitenkaan voi velvoittaa verovelvollista vähennysoikeuden epäämisen uhalla suorittamaan monimutkaisia ja kauaskantoisia tarkastuksia, koska tällöin ne tosiasiallisesti siirtäisivät omat valvontatehtävänsä verovelvolliselle. (28) Mahdotonta on esimerkiksi se, että verovelvollisen edellytettäisiin tarkistavan, että laskussa ilmoitettu luovuttajan tai suorittajan osoite on osoite, jossa tämä tosiasiallisesti harjoittaa liiketoimintaansa tai jossa tämän liiketilat sijaitsevat, tai että luovuttaja tai suorittaja on laillisesti tai aidosti sijoittautunut kyseiseen osoitteeseen.

62.

Vähennysoikeus voidaan siis evätä, jos verovelvollinen ei toiminut vilpittömässä mielessä laskuun liittyvän petoksen tai väärinkäytön suhteen (koska hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää siitä). On kuitenkin tärkeää todeta, että tämä pitää paikkansa riippumatta siitä, täyttyvätkö muodolliset edellytykset kyseisiä liiketoimia koskevissa laskuissa.

63.

Jos toisin sanoen tietyissä tilanteissa saattaa olla tavallista laajempi velvollisuus toimia huolellisesti, jolloin verovelvollisen on oltava huolellisempi kaupallisissa suhteissaan luovuttajan tai suorittajan kanssa, tämä velvollisuus voi perustua ainoastaan siihen, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää luovuttajan tai suorittajan mahdollisista petoksista tai sääntöjenvastaisuuksista. Toisaalta tätä velvollisuutta ei voida perustella yksinomaan sillä, että laskuun sisältyvä osoite on puutteellinen, virheellinen tai epääito. Ensinnäkin on niin, että ellei virhe ole ilmeinen, on vaikeaa varmistua osoitteen oikeellisuudesta. Toiseksi virhe voi osoittautua pelkäksi tarkkaamattomuudeksi, jota verovelvollisen saattaa olla vaikea havaita.

64.

Tämän vuoksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei salli sellaista arvonlisäverosäännösten tulkintaa, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ehdottaa ja jonka mukaan silloin, jos vähennyksen muodolliset edellytykset eivät täyty, vähennys tulee myöntää ainoastaan, jos verovelvollinen on tehnyt kaiken, mitä häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen laskun sisällön oikeellisuuden. Tällainen tulkinta tosiasiallisesti rajoittaisi vähennysoikeutta huomattavasti, mitä arvonlisäverosäännökset eivät tue.

65.

Tällaisesta tulkinnasta seuraisi myös perusteeton todistustaakan siirtyminen laskujen vastaanottajalle mahdollisen petoksessa osallisena olemisen tai petoksesta tietämisen osalta. Jatkona sille, mitä totesin edellä 60 kohdassa, unionin tuomioistuin on katsonut, että ”todettuaan laskun antajan syylistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta”. (29) Tässä yhteydessä on myös todettava, että verovelvollisen ei ehkä aina ole helppoa osoittaa vaaditulla tavalla tehneensä – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi asiassa C-375/16 – ”kaiken, mitä häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen laskujen sisällön paikkansapitävyyden”.

66.

Toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, tämä ei tarkoita, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetyt muodolliset edellytykset olisivat menettäneet merkityksensä. Kuten komissio aivan oikein esittää, on niin, että vaikka kaikkien näiden

edellytysten täyttyminen ei ole välttämätöntä, jotta verovelvolliselle voidaan myöntää vähennysoikeus, jäsenvaltiot voivat kuitenkin velvoittaa verovelvolliset toimimaan laskujen täydentämiseksi ja/tai korjaamiseksi ja määrätä seuraamuksia muodollisten edellytysten täyttämättä jättämisestä, kunhan nämä toimenpiteet eivät mene pidemmälle kuin on tarpeen kyseisten tavoitteiden eli arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamisen ja petosten estämisen saavuttamiseksi eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarannu niiden johdosta. (30)

2. Vähennysoikeuden tehokas oikeussuoja

67.

Asiassa C-374/16 kansallinen tuomioistuin on myös ottanut esiin kysymyksen siitä, noudattaako se, että kantaja voi vaatia vähennysoikeutta ainoastaan erillisessä kohtuullistamismenettelyssä, arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta luettuna yhdessä 178 artiklan a alakohdan kanssa, kun otetaan huomioon tehokkuusperiaate. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että kansallisten säännösten mukaan kantaja ei voi vedota vilpittömään mieleen tai luottamuksensuojaan tavallisessa verotusmenettelyssä vaan sen on aloitettava erillinen menettely.

68.

Koska postilokero-osoitteen ilmoittaminen noudattaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan säännöksiä, tämä kysymys ei ole merkityksellinen pääasioiden kannalta. Jos tulkintani on oikea, pääasioiden kantajien tulisi voida vaatia vähennyksiä tavallisissa verotusmenettelyissä tarvitsematta turvautua erilliseen kohtuullistamismenettelyyn.

69.

Joka tapauksessa tarkastelen kuitenkin tätä kysymystä siltä varalta, että jotkin pääasioissa kyseessä olevat laskut eivät täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädettyjä muodollisia edellytyksiä muista syistä.

70.

Silloin, kun unioni ei ole antanut asiaa koskevia säännöksiä, jäsenvaltiot voivat menettelyllisen itsemääräämisoikeuden mukaisesti luoda sisäisiä menettelyjä arvonlisäveropetosten estämiseksi. Tältä osin kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää arvonlisäveropetosten estämiseen toimivaltaiset viranomaiset ja antaa menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet. Nämä säännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate). (31)

71.

Tehokkuusperiaatteesta unionin tuomioistuin on todennut, että aina pohdittaessa, onko kansallinen menettelysääntö sellainen, että yksityisille unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, kysymystä on tarkasteltava ottaen huomioon kyseisen säännöksen merkitys koko oikeudenkäynnin, sen kulun sekä sen erityispiirteiden kannalta eri kansallisissa oikeuselimissä. Tässä suhteessa on otettava huomioon kansallisen tuomioistuinjärjestelmän perustana olevat periaatteet, joita ovat muun muassa puolustautumisoikeuksien suojeleminen, oikeusvarmuuden periaate ja oikeudenkäyntimenettelyn moitteeton kulku. (32) Periaatteessa ennakkoratkaisua pyytäneen

tuomioistuimen asiana on arvioida kansallisten toimenpiteiden yhteensoveltuvuutta näiden periaatteiden kanssa ottaen huomioon kaikki pääasiaan liittyvät olosuhteet. (33)

72.

Esillä olevassa asiassa unionin tuomioistuimella ei ole riittävän yksityiskohtaisia tietoja erillisestä kohtuullistamismenettelystä (eikä tämän menettelyn ja tavallisen verotusmenettelyn välisistä eroista), jotta se voisi ratkaista, noudattavatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset kansalliset menettelysäännöt arvonlisäverodirektiivin säännöksiä. Edellä mainitun oikeuskäytännön mukaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siis päättää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä johdettujen periaatteiden perusteella, suojellaanko verovelvollisen oikeutta vedota vilpittömään mieleensä laskujen muodollisen moitteettomuuden suhteen AO:n 163 §:ssä ja 227 §:ssä säädetyn erillisen kohtuullistamismenettelyn kaltaisessa menettelyssä.

73.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioinnissaan mielestäni tarkasteltava erityisesti sitä, aiheutuuko erillisen menettelyn kestosta, monimutkaisuudesta ja kustannuksista suhteettoman suuria vaikeuksia verovelvolliselle. Nämä vaikeudet ovat todennäköisesti merkittävämpiä silloin, kun kyse on vaatimuksista, jotka pohjimmiltaan koskevat samoja tai toisiinsa liittyviä oikeudellisia kysymyksiä ja/tai samoja tai toisiinsa liittyviä liiketoimia, ja verovelvollisen on pantava samanaikaisesti vireille vähintään kaksi oikeudenkäyntiä. (34)

74.

Vaikka onkin mahdotonta antaa täsmällisempiä ohjeita, minun on kuitenkin pakko ilmaista epäilykseni sen suhteen, että kyseessä olevat kansalliset menettelysäännöt olisivat yhteensopivia unionin oikeuden kanssa, kun otetaan huomioon tietyt ennakkoratkaisupyyntöissä mainitut seikat. Verovelvolliselle kuuluva ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus perustuu arvonlisäverodirektiivin säännöksiin, ei kohtuuteen. Tämä pätee riippumatta siitä, ovatko kyseiset laskut kaikilta osin arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaisia.

75.

Toisin sanoen tässäkin tilanteessa viranomaisilla ei ole harkintavaltaa sen suhteen, saako verovelvollinen vähentää ostoihin sisältyvän veron. Niinpä menettelyllisestä näkökulmasta toisistaan eivät mielestäni olennaisella tavalla eroa sellaisen verovelvollisen tilanne, jolla on vähennysoikeus laskuja koskevien muodollisten edellytysten täytyessä, ja tilanne, jossa verovelvollisella on vähennysoikeus huolimatta muodollisten edellytysten täyttymättä jäämisestä. En näe, miksi verovelvollisella ei olisi oikeutta vedota tällaiseen oikeuteen tavallisessa verotusmenettelyssä.

76.

Tämän arvioiminen on kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

77.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan vastaamista toiseen kysymykseen asiassa C-374/16 sekä kolmanteen kysymykseen asiassa C-375/16 siten, että asianmukaisesti tulkittuina arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun laskuja koskevat muodolliset edellytykset eivät täyty, vähennysoikeus myönnetään ainoastaan, jos verovelvollinen osoittaa tehneensä kaiken, mitä häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen laskun sisällön oikeellisuuden. Kansallisen

tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, sopivatko kansalliset menettelysäännöt, joiden mukaisesti verovelvollinen voi vedota vilpittömään mieleensä laskun luotettavuuden suhteen, yhteen tehokkuusperiaatteen kanssa, kun otetaan huomioon kyseisten menettelyjen kesto, monimutkaisuus ja kustannukset.

V Ratkaisuehdotus

78.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

—

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) 226 artiklan 5 alakohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että laskussa ilmoitetaan osoite, jossa laskun laatija harjoittaa liiketoimintaansa.

—

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun laskuja koskevat muodolliset edellytykset eivät täyty, vähennysoikeus myönnetään ainoastaan, jos verovelvollinen osoittaa tehneensä kaiken, mitä häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, tarkistaakseen laskun sisällön oikeellisuuden.

—

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, sopivatko kansalliset menettelysäännöt, joiden mukaisesti verovelvollinen voi vedota vilpittömään mieleensä laskun luotettavuuden suhteen, yhteen tehokkuusperiaatteen kanssa, kun otetaan huomioon kyseisten menettelyjen kesto, monimutkaisuus ja kustannukset.

(1) Alkuperäinen kieli: englanti.

(2) EUVL 2006, L 347, s. 1.

(3) Asiassa C-374/16 ajallisesti sovellettava säännös oli säännös, joka oli voimassa ennen arvonlisäverodirektiivin muuttamista vuonna 2010. Nämä muutokset eivät kuitenkaan ole merkityksellisiä tämän oikeudenkäynnin kannalta, koska ne eivät vaikuttaneet velvollisuuteen sisällyttää osoite laskuun direktiivin 226 artiklan mukaisesti.

(4) Tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta).

(5) Tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta).

(6) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta).

(7) Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 29 kohta).

(8) Ks. tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(9) Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta).

(10) Ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, 25 kohta) ja tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, 40 ja 41 kohta).

(11) Ks. vastaavasti tuomio 4.6.2015, komissio v. Puola (C?678/13, ei julkaistu, EU:C:2015:358, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(12) Kyseinen säännös kuuluu seuraavasti: ”’verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta” (kursivointi tässä).

(13) Ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta), jossa viitataan julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotukseen kyseisessä asiassa (EU:C:2016:101).

(14) Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, 34 ja 35 kohta).

(15) Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, 34 kohta).

(16) Ks. erityisesti hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (uudelleenlaadittu) (EUVL 2010, L 268, s. 1) 17 artiklan 1 kohdan b alakohta. Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on talletettava sähköisessä järjestelmässä muun muassa ”direktiivin 2006/112/EY 213 artiklan mukaisesti kerätyt tiedot sellaisten henkilöiden henkilöllisyydestä, toiminnasta, oikeudellisesta muodosta ja osoitteesta, joille se on antanut arvonlisäverotunnisteen, ja päivä, jona tämä tunniste on myönnetty”.

(17) Ks. vastaavasti tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, 48 ja 49 kohta). Kansalliset viranomaiset voivat lisäksi neuvoston asetuksen N:o 904/2010 nojalla pyytää muiden jäsenvaltioiden hallintoviranomaisilta mitä tahansa tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua.

(18) Ks. erityisesti arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 46, 47, 56 ja 57 perustelukappale.

(19) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719).

(20) Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 35 kohta).

(21) Tuomio 28.6.2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397).

(22) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annettu kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY (EYVL 1986, L 326, s. 40).

(23) Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 48 ja 49 kohta).

(24) Ks. erityisesti tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 65 ja 66 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, 24, 25 ja 27 kohta) ja tuomio

21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, 25 ja 26 kohta).

(25) Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 51 kohta).

(26) Ks. erityisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 62 kohta).

(27) Ks. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta) ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 52 kohta).

(28) Ks. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 65 kohta) ja tuomio 31.1.2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, 62 kohta).

(29) Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta). Ks. myös tuomio 6.12.2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, 43 kohta).

(30) Ks. tuomio 15.9.2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, 41 ja 42 kohta) ja julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:91, 45 kohta).

(31) Tuomio 12.2.2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, 26 kohta).

(32) Tuomio 12.2.2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, 28 kohta).

(33) Tuomio 12.2.2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, 27 kohta).

(34) Ks. vastaavasti tuomio 15.4.2008, Impact (C?268/06, EU:C:2008:223, 51 kohta).