Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
18 päivänä helmikuuta 2016[1]

Asia C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
vastaan
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Arbitral Tributário (veroasioiden välimiesoikeus – CAAD) (Veroasioiden välimiesoikeus, hallinnollisten välimiesmenettelyjen keskus, Portugali))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 6 ja 7 alakohta — Laskussa olevat tiedot suoritetun palvelun laajuudesta ja laadusta sekä päivästä, jolloin palvelu on suoritettu — Direktiivin 2006/112/EY 178 artiklan a alakohta — Vähennysoikeuden käyttö — Direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan vaatimusten mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa koskeva edellytys

I **Johdanto**

1. Tavallisesti laskun saaminen ei ole mikään ilonaihe. Arvonlisäveron tapauksessa tilanne on kuitenkin hieman toisenlainen. Silloin lasku nimittäin oikeuttaa tietyissä tilanteissa sen vastaanottajan saamaan laskuun merkityn arvonlisäveron takaisin verohallinnolta (nk. ostoihin sisältyvän veron vähentäminen).

2. Unionin arvonlisäverolainsäädännössä kuitenkin säädetään myös, että laskun on sisällettävä tietyt vähimmäistiedot. Näitä tietoja Portugalin verohallinto ei pitänyt riittävinä asiassa, jossa nyt tarkasteltava ennakkoratkaisupyyntö on esitetty. Sen mukaan etenkään vähennettyjen palvelujen nimeäminen ”oikeudellisiksi palveluiksi” ilman lisäselvennystä ei täytä arvonlisäverolainsäädännössä laskun välttämättömälle sisällölle asetettuja vaatimuksia. Ainoastaan asianmukainen lasku oikeuttaa arvonlisäveron vähentämiseen.

3. Unionin tuomioistuimen on tätä taustaa vasten selvitettävä kahta seikkaa. Sen on etenkin vastattava uutena esille nousevaan kysymykseen siitä, miten yksityiskohtainen laskuun sisältyvän palvelun kuvauksen on oltava. Lisäksi unionin tuomioistuimen on lausuttava jälleen kerran puutteellisen laskun seurauksista vähennysoikeudelle täydentääkseen tätä alaa koskevaa tähänastista oikeuskäytäntöään.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Unionin lainsäädäntö*

4. Arvonlisäveron kantamisesta unionissa säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY[2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Arvonlisäverodirektiiviä edelsi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY[3] (jäljempänä kuudes direktiivi). Sikäli kuin näiden kahden direktiivin säännökset vastaavat toisiaan, käsiteltävässä asiassa on otettava huomioon myös kuudetta direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

5. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa[4] säädetään muun muassa vähennysoikeudesta seuraavaa:

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

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

– –”

6. Arvonlisäverodirektiivin lukuun ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt” sisältyvän 178 artiklan alkuperäisessä versiossa,[5] jota sovelletaan pääasiassa, 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;

– –”

7. Mainitussa säännöksessä muun muassa mainittu arvonlisäverodirektiivin 226 artikla koskee laskujen sisältöä, ja siinä säädetään seuraavaa:

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

– –

6. luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

2 — EUVL L 347, s. 1.

3 — EYVL L 145, s. 1.

4 — Kuudennessa direktiivissä sitä vastaa 17 artiklan 2 kohdan a alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla, sellaisena kuin se puolestaan on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18).

5 — Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta laadittiin sittemmin uudelleen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL L 189, s. 1). Sen alkuperäistä versiota vastaa kuudennessa direktiivissä 18 artiklan 1 kohdan a alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 2 kohdalla, joka lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) 1 artiklan 22 kohdalla.

7. päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

– –”

8. Edellä lainattuja arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan säännöksiä vastaavat olennaisin osin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan kuudes ja seitsemäs luetelmakohta, sellaisina kuin ne sisältyvät 28 h artiklaan,[6] sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/115/EY.[7] Erityisesti tämän kuudenteen direktiiviin sisältyvän edeltäjäsäännöksen syntyhistoria on siksi otettava myös huomioon käsiteltävässä asiassa.

9. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa laskuja käsitellään ainoastaan 46 perustelukappaleessa, jossa todetaan seuraavaa:

”(46) Sähköinen laskutus olisi järjestettävä niin, että se mahdollistaa veroviranomaisten suorittaman valvonnan. Sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi olisi vahvistettava yhteisön tasolla laskussa ilmoitettavien pakollisten tietojen yhdenmukainen luettelo ja sähköistä laskutusta, laskujen sähköistä tallentamista, itselaskutusta ja laskutustoimien ulkoistamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

10. Portugalin lainsäädännössä arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä CIVA) 36 §:n 5 momentin b kohdassa säädetään, että laskussa on oltava ”– – suoritettujen palveluiden tavanomainen nimitys ja [siinä on] täsmennettävä sovellettavan verokannan määrittämiseksi tarvittavat tiedot”.

11. CIVA:n 19 §:n 2 momentin a kohdan ja 6 momentin mukaan oikeus laskuun merkityn arvonlisäveron vähentämiseen on vain siinä tapauksessa, että lasku täyttää muun muassa nämä CIVA:n 36 §:n 5 momentin b kohdan vaatimukset.

12. Portugalin tasavalta on unionin tuomioistuimen menettelyssä lisäksi väittänyt, että pääasian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona Portugalin lainsäädännössä säädettiin alennetun verokannan soveltamisesta tiettyihin asianajopalveluihin, muun muassa eläkeläisille ja työttömille tarjottaviin asianajopalveluihin sekä yleisesti henkilö- ja perheoikeudellista asemaa koskevissa menettelyissä. Tämä lainsäädäntö, josta ei säädetä koko unionin alueella sovellettavissa alennettua verokantaa koskevissa arvonlisäverodirektiivin säännöksissä, perustuu Portugalin tasavallan mukaan arvonlisäverodirektiivin 113 artiklassa annettavaan standstill-suojaan.

III **Pääasia**

13. Pääasian kantaja, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA -niminen yhtiö, toimii hotellialalla.

6 — Kuudennen direktiivin 28 h artikla lisättiin edellä alaviitteessä 5 mainitun direktiivin 91/680 1 artiklan 22 kohdalla.

7 — Kuudennen direktiivin 28 h artiklaa muutettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäverotuksen laskuttamiselle asettamien vaatimusten yksinkertaistamiseksi, ajanmukaistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi 20.12.2001 annetun neuvoston direktiivin 2001/115/EY (EYVL L 15, s. 24) 2 artiklalla.

14. Vuosina 2008–2010 se käytti asianajotoimiston palveluja. Asianajotoimisto laati kyseisistä palveluista neljä laskua, joihin sisältyivät seuraavat palvelujen kuvaukset:

— ”1.12.2007 alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut” (lasku 26.8.2008),

— ”palkkiot kesäkuusta alkaen tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista” (lasku 17.12.2008),

— ”palkkiot tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista” (lasku 29.4.2009),

— ”palkkiot 1.11.2009 alkaen tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista” (lasku 2.6.2010).

15. Pääasian kantaja vähensi kyseisiin laskuihin merkitystä arvonlisäverosta yhteensä 8 689,49 euroa Portugalin verohallinnolle tekemässään ilmoituksessa.

16. Portugalin verohallinto epäsi yhtiötä koskevan tarkastuksen jälkeen vähennysoikeuden, koska laskuihin sisältyvät palvelujen kuvaukset eivät olleet CIVA:n 36 §:n 5 momentin b kohdan mukaisia. Tämän jälkeen pääasian kantaja esitti täydentäviä asiakirjoja, joihin sisältyi palvelujen seikkaperäisempi kuvaus. Portugalin verohallinto epäsi kuitenkin vähennysoikeuden sillä perusteella, etteivät laskut edelleenkään täyttäneet lakisääteisiä vaatimuksia.

IV **Menettely unionin tuomioistuimessa**

17. Asiaa nyt käsittelevä Tribunal Arbitral Tributário (veroasioiden välimiesoikeus) pitää arvonlisäverodirektiivin tulkintaa merkityksellisenä pääasian ratkaisemisen kannalta ja on sen vuoksi esittänyt 17.11.2014 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Antaako arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan ensimmäisen kohdan 6 alakohdan asianmukainen tulkinta mahdollisuuden pitää maininnan ’tietystä päivästä alkaen tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut’ tai pelkän maininnan ’tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut’ sisältävän laskun kuvausta riittämättömänä, kun otetaan huomioon, että kyseinen viranomainen voi yhteistyöperiaatteen nojalla saada tarvittaviksi katsomansa lisätiedot liiketoimien tosiasiallisen suorittamisen ja yksityiskohtaisten ominaispiirteiden vahvistamiseksi?”

18. Pääasian kantaja, Portugalin tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia tästä kysymyksestä. Saksan liittotasavalta, Portugalin tasavalta ja komissio esittivät lisäksi suullisia huomautuksia 14.1.2016 pidetyssä istunnossa.

V **Oikeudellinen arviointi**

19. Pääasian muodostamaa taustaa vasten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin [8] pyytää viime kädessä vastausta kahteen erilaiseen kysymykseen.

20. Ensinnäkin on selvitettävä, täyttävätkö pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset laskut arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa laskujen sisällölle asetetut vaatimukset (jäljempänä A kohta). Toiseksi, jos laskujen sisältö on riittämätön, on määritettävä sen seuraukset vähennysoikeudelle (jäljempänä B kohta).

8 — Tuomion Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, 22–34 kohta) mukaan Tribunal Arbitral Tributário on SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.

A *Laskujen sisältö*

21. Ensinnäkin on vastattava siihen kysymykseen, vastaavatko pääasiassa kyseessä olevat laskut vaatimuksia, joita arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa asetetaan laskujen sisällölle.

22. Vaadittava laskujen välttämätön sisältö määritetään käsiteltävässä asiassa sitovasti ja tyhjentävästi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa. Kyseistä säännöstä on nimittäin sovellettava saman direktiivin 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettaviin laskuihin. Nyt tarkasteltavat laskut oli laadittava 220 artiklan 1 alakohdan mukaisesti, koska palvelut suoritettiin verovelvolliselle. Portugalin lainsäädännössä ei sitä vastoin saa asettaa laskun sisällölle laajempia vaatimuksia kuin ne, jotka sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaan. Tämä käy ilmi ensinnäkin 226 artiklasta, jonka mukaan laskuissa pakollisia ovat ”ainoastaan” siinä luetellut tiedot, ja toiseksi arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan toisesta kohdasta, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät saa asettaa arvonlisäveron kantamiseksi laskutusta koskevia lisävelvollisuuksia arvonlisäverodirektiivissä jo vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

23. Kuten Portugalin tasavalta on perustellusti esittänyt, käsiteltävässä asiassa ei riitä, että tulkitaan ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohtaa, johon ennakkoratkaisukysymyksessä keskitytään. Hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle laskun sisällölle unionin oikeudessa asetetuista vaatimuksista [9] on tutkittava myös saman säännöksen 7 alakohtaa.

24. Kyseisten säännösten mukaan laskuissa pakollisia ovat sekä tiedot ”suoritettujen palveluiden laajuudesta ja laadusta” (6 alakohta) että ”päivä, jolloin – – palvelut [on] suoritettu” (7 alakohta).

1. Palvelun laajuus ja laatu

25. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdan yhteydessä herää kysymys, kuvaavatko nyt tarkasteltavissa laskuissa käytetyt maininnat, siis muotoilu tietyn ajanjakson kuluessa tai tiettyyn päivään asti ”suoritetut oikeudelliset palvelut”, riittävästi palvelujen ”laatua” (jäljempänä a kohta) ja ”laajuutta” (jäljempänä b kohta).

a) Palvelun laatu

26. Unionin tuomioistuin on käsitellyt arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdassa palvelun laadun kuvaukselle asetettuja vaatimuksia tähän mennessä ainoastaan yhdessä asiassa, jossa oli kyse tavaroiden luovutuksesta. Tavaroiden kohdalla 226 artiklan 6 alakohdassa nimittäin edellytetään niiden laadun ilmoittamista, kuten palvelujenkin kohdalla. Oikeuskäytännöstä seuraa, ettei tältä osin ole velvollisuutta mainita luovutettujen eläinten korvamerkkejä kyseistä luovutusta koskevissa laskuissa, [10] mikä mahdollistaisi jokaisen yksittäisen luovutetun tavaran tunnistamisen laskun sisällön avulla.

27. Tästä on ensinnäkin pääteltävä, ettei arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdan mukaisen laskujen sisällön tarvitse käsittää kaikkia luovutetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta käytettävissä olevia tietoja. Tämä käy ilmi jo säännöksen sanamuodosta, jossa mainitaan ainoastaan tavaran tai palvelun ”laatu” ja jossa ei sitä vastoin edellytetä tavaran tai palvelujen tarkkaa kuvausta.

9 — Ks. mm. tuomio Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, 17 kohta); tuomio Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve ym. (C-225/13, EU:C:2014:245, 30 kohta) ja tuomio Abcur (C-544/13 ja C-545/13, EU:C:2015:481, 33 kohta).

10 — Tuomio Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 52 ja 53 kohta).

28. Jos laskussa pakollisia eivät siten ole kaikki suoritetusta palvelusta käytettävissä olevat tiedot, herää kuitenkin kysymys, kuinka tarkat tiedot ovat tarpeellisia, jotta niillä kuvataan riittävästi palvelun laatua. Muodostaako siis – käsiteltävässä asiassa – kaikkien oikeudellisten palvelujen kokonaisuus jo tällaisen palvelun laadun, vai onko tässä kokonaisuudessa erotettava lisäksi toisistaan oikeudellisten palvelujen eri lajit?

29. Tähän kysymykseen ei saada vastausta sen enempää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdan sanamuodosta kuin sen systematiikastakaan. Sitä on näin ollen selvitettävä laskujen sisällön tarkoituksen avulla.

30. Laskussa olevan tiedon kulloinenkin tarkoitus liittyy puolestaan siihen tehtävään, joka laskulla on arvonlisäverojärjestelmässä. Kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 46 perustelukappaleesta voidaan päätellä, laskutuksen on mahdollistettava veroviranomaisten suorittama valvonta. Tällaisen valvonnan mahdollistamiseksi verovelvollisten on arvonlisäverodirektiivin 244 artiklan mukaan tallennettava kaikki saamansa laskut ja kaikkien itse toimittamiensa laskujen jäljennökset.

31. Tämän tavoitteen perusteella jokaisen yksittäisen laskussa olevan tiedon tarkoitus liittyy suoraan siihen kysymykseen, mitä seikkoja veroviranomaisten on määrä pystyä valvomaan laskun perusteella.

i) Oikean veron määrän maksamiseen kohdistuva valvonta

32. Laskun tarkoituksena on ensinnäkin mahdollistaa sen valvominen, että laskun laatija on maksanut veron.

33. Tämä seuraa arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdasta. Sen mukaan palvelujen vastaanottaja voi käyttää vähennysoikeuttaan vain, jos sillä on hallussaan lasku. Oikeuskäytännön mukaan tämän vaatimuksen tarkoituksena on se, että verohallinto voi periä arvonlisäveron ja valvoa sitä.[11] Tämän sääntelyn perusteella vähennysoikeus nimittäin myönnetään vain, jos veroviranomaiset voivat laskun avulla tutustua samanaikaisesti asiakirjaan, joka sisältää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädettyjen pakollisten tietojen perusteella tarvittavat tiedot, jotta taataan myös se, että laskun laatija maksaa vastaavan arvonlisäveron määrän. Tämä laskun laatijan ottaminen lähtökohdaksi saa tukea myös arvonlisäverodirektiivin 203 artiklasta. Sen mukaan laskun laatija on velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron riippumatta siitä, onko verotettava tapahtuma ylipäätään toteutunut ja etenkin onko palvelujen suoritus ylipäätään tehty.[12] Näin veroviranomaisten ei ole tällaisessa tapauksessa tarpeen näyttää toteen näitä seikkoja.

34. Lasku muodostaa näin verohallinnolle eräänlaisen vakuuden, jossa vähennysoikeus nivotaan tietyllä tapaa veron maksamiseen.[13] Lasku, jota ilman vähennysoikeutta ei voida käyttää, antaa näet verohallinnolle ainakin mahdollisuuden suojata vähennysoikeuttaan käyttävälle laskun laatijalle palautettava veron määrä, kun veroviranomaiset tarkistavat, onko laskun laatija maksanut vastaavan veron.

11 — Ks. tuomio Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 kohta).

12 — Laskun laatija voi kuitenkin tietyin edellytyksin vapautua tästä verovelvollisuudesta; ks. mm. tuomio Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Ks. vastaavasti myös tuomio Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 31 ja 32 kohta) ja tuomio LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ja 36 kohta).

35. Tätä vakuustehtävää varten laskussa tarvitaan kuitenkin ainoastaan tiettyjä tietoja, erityisesti palvelun suorittaneen verovelvollisen täydellinen nimi ja osoite (226 artiklan 5 alakohta) ja lisäksi arvonlisäverotunniste (3 alakohta). Laskussa ei sitä vastoin tarvitse täsmentää palvelun laatua, jotta voidaan valvoa pelkästään sitä, onko laskun laatija maksanut veron. Kuten edellä nähtiin, laskun laatija on nimittäin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla joka tapauksessa velvollinen maksamaan laskussa mainitun veron, jota laskun saaja vaatii vähennettäväksi ostoihin sisältyvänä verona. Laskulla ei tarvitse olla yhteyttä tosiasiallisesti suoritettuun palveluun.

36. Se, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaisiin laskun pakollisiin tietoihin kuuluu ilmeisesti myös tietoja, jotka eivät ole tarpeen pelkän veron maksamisen valvomiseksi, osoittaa selvästi, ettei laskun tehtävä voi koostua pelkästään tästä. Näihin tietoihin kuuluvat paitsi luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden laatu (6 alakohta) myös etenkin päivä, jolloin palvelut on suoritettu (7 alakohta), arvonlisäveron peruste (8 alakohta), sovellettava verokanta (9 alakohta) ja sovellettava vapautus (11 alakohta).

37. Näiden ja muiden tietojen tehtävänä on – kuten säännöksen syntyhistoriasta ilmenee[14] – se, että lasku sisältää ”sovellettavaan arvonlisämenettelyyn liittyvät tiedot”.

38. Näillä lisätiedoilla annetaan siis jäsenvaltioiden veroviranomaisille mahdollisuus valvoa sitä, onko laskun laatija myös laskenut *oikein* veron palvelujen suorituksestaan. Näiden tietojen avulla jäsenvaltioiden veroviranomaiset voivat nimittäin etenkin tarkastaa, onko laskun laatija ilmoittanut palvelun suorituspaikan (arvonlisäverodirektiivin 31 artikla ja sitä seuraavat artiklat), veron perusteen (72 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ja verokannan (93 artikla ja sitä seuraavat artiklat) oikeudellisten vaatimusten mukaisesti, pitikö laskun laatija vapautusta (131 artikla ja sitä seuraavat artiklat) perustellusti sovellettavana tai katsoiko laskun laatija oikeutetusti, että sen sijasta palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron (192 a artikla ja sitä seuraavat artiklat).

39. Näiden seikkojen valvomiseksi laskussa tarvitaan myös suoritetun palvelun kuvausta. Oikea veron määrä on nimittäin monessa suhteessa riippuvainen suoritetun palvelun sisällöstä, koska myös palvelun suorituspaikkaa, verokantaa, vapautuksia jne. koskevat erityissäänteylyt perustuvat usein palvelun sisältöön. Palvelun laatu on siksi kuvattava laskussa tarkkuudella, joka on tarkoituksenmukainen oikean verokannan, vapautuksen tai jonkin muun erityissäänteylyn soveltamisen arvioimisen kannalta.[15]

40. Näiden arviointiperusteiden mukaan käsiteltävässä asiassa valittu kuvaus ”oikeudelliset palvelut” vaikuttaa riittävältä sen valvomiseksi, onko vero laskettu oikein. Unionin voimassa olevaan arvonlisäverolainsäädäntöön ei nähdäkseni sisälly säännöstä, jonka mukaan oikean veron määrän määrittäminen olisi riippuvainen oikeudellisen palvelun laadusta.[16]

41. Portugalin hallitus on kuitenkin väittänyt, että oikeudellisten palvelujen laadun yksityiskohtaisempi kuvaus on käsiteltävässä asiassa välttämätön siksi, että Portugalin lainsäädännössä – arvonlisäverodirektiivistä poiketen mutta sen 113 artiklaan sisältyvän standstill-suojaa koskevan lausekkeen mukaisesti – säädetään alennetun verokannan soveltamisesta tiettyihin oikeudellisiin palveluihin. Yleiskuvauksesta ”oikeudelliset palvelut” ei siten ilmene, sovelletaanko palveluihin yleistä verokantaa vai alennettua verokantaa.

14 — Ks. ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta laskutusta arvonlisäverotuksessa koskevien vaatimusten yksinkertaistamiseksi, ajanmukaistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi (KOM(2000) 650 lopullinen), joka johti direktiivin 2001/115/EY antamiseen (ks. edellä 8 kohta), perustelujen 1 kohta ja talous- ja sosiaalikomitean lausunto samasta ehdotuksesta (EYVL C 193, s. 53), 1.1.1 kohta.

15 — Ks. myös jo julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, 73 kohta).

16 — Pidän myös arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan, jossa säädetään ”kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen” osalta poikkeavasta palvelujen suorituspaikasta, soveltamista alun perinkin mahdottomana, koska edes kiinteän omaisuuden myyntiin liittyvät oikeudelliset palvelut eivät käsitykseni mukaan kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan; ks. ratkaisuehdotukseni RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, 37–40 kohta).

42. Jos tämä pääasiassa sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä koskeva väite pitää paikkansa – sen selvittäminen on yksin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä –, siitä seuraa, että käsiteltävässä asiassa palvelun laatua ei ole kuvattu riittävästi veron oikean määrän laskennan valvomisen mahdollistamiseksi.

43. Tämän lopputuloksen ja neuvoston laskun pakollisia tietoja koskevien säännösten käyttöönotolle asettaman tavoitteen, joka on ”laskussa ilmoitettavien pakollisten tietojen yhdenmukaisen luettelon” laatiminen ”sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi”, välillä on tietty jännite.[17] Oikeudellisten palvelujen tarjoajalta vaaditaan siten eriasteisen yksityiskohtaisia tietoja palvelun laadusta sen mukaan, onko palvelun suorituspaikka Portugalissa vai jossain toisessa jäsenvaltiossa.

44. Tämä on kuitenkin viime kädessä seurausta ainoastaan siitä, että jäsenvaltioissa on erilaisia säännöksiä alennetuista arvonlisäverokannoista. Tämä ei koske pelkästään Portugalin tasavallan esille tuomaa tapausta, jossa alennettuihin verokantoihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 113 artiklan mukaista standstill-suojaa. Myös arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan ja liitteen III mukaisesti koko unionin alueella määritettyjen alennettujen verokantojen tunnusmerkistöjen soveltaminen on kunkin jäsenvaltion harkintavallassa. Syynä mahdollisiin riitoihin laskujen sisämarkkinoilla eivät siksi ole laskun sisällölle asetetut vaatimukset vaan se, ettei alennettuja verokantoja ole yhdenmukaistettu.

45. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin siis toteaa, että Portugalin lainsäädännössä säädetään alennetun verokannan soveltamisesta tiettyihin oikeudellisiin palveluihin, laskuun sisältyvä yleinen muotoilu ”suoritetut oikeudelliset palvelut” ei täytä vaatimuksia, joita arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdassa asetetaan palvelun laadun ilmoittamiselle.

ii) Vähennysoikeuden valvonta

46. Laskun ja sen sisällön ei ole tarkoitus mahdollistaa ainoastaan sen valvomista, että laskun laatija on maksanut oikean veron määrän. Kuten myös arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan syntyhistoriasta ilmenee, laskun tehtävänä on lisäksi antaa sen saajalle mahdollisuus ”perustella” oikeutensa vähennykseen.[18]

47. Veroviranomaisten on siis voitava valvoa laskun sisällön avulla myös sitä, onko laskun saaja oikeutettu vähentämään siihen sisältyvän veron. Tästä herää kysymys, seuraako tästä valvontatehtävästä vielä pitemmälle meneviä vaatimuksia laskuun sisältyvän palvelun kuvauksen tarkkuudelle.

48. Vähennysoikeuden valvonta alkaa sen tarkastamisella, onko laskun saajalla ylipäätään hallussaan lasku. Se toimii eräänlaisena takeena siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut,[19] mikä on edellytys vähennysoikeuden olemassaololle.[20] Kuten edellä on jo todettu,[21] laskun laatija on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla näet velvollinen maksamaan laskussa mainitun arvonlisäveron. Tämä muodostaa laatijalle eräänlaisen esteen laatia laskua palvelujen suorituksesta, jota ei ole lainkaan tehty. Tätä laskun valvontatehtävää varten tieto palvelun laadusta on kuitenkin aivan yhtä tarpeeton kuin pelkkää veron maksamisen valvontaakin varten. Este laskun laatimiselle olemattomasta palvelujen suorituksesta perustuu nimittäin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaiseen verovelkaan, joka ei ole riippuvainen palvelun kuvauksesta, kuten edellä nähtiin.[22]

17 — Ks. edellä 8 kohdassa mainitun direktiivin 2001/115 johdanto-osan neljäs perustelukappale.

18 — Ks. edellä alaviitteessä 14 mainitut asiakirjat.

19 — Ks. vastaavasti jo tuomio Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, 29 kohta).

20 — Ks. mm. tuomio Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) ja tuomio Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 39 kohta).

21 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohta.

22 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

49. Lisäksi valvomalla sitä, onko laskun laatija ilmoittanut veron laskussa myös *oikein*, mikä on jo todettu yhdeksi laskun tarkoitukseksi,[23] voidaan käänteisesti tarkastaa, onko vastaavan vähennyksen määrä oikea. Tästä seuraavat vaatimukset palvelun laadun kuvaukselle eivät kuitenkaan ole yhtään sen laajempia kuin edellä kuvatut vaatimukset.

50. Tällaisia laajempia vaatimuksia voisi seurata, jos laskun sisällön avulla on tarkoitus valvoa jotain toista vähennysoikeuden edellytystä, nimittäin hankittujen palvelujen tosiasiallista tai aiottua[24] käyttöä verollisiin liiketoimiin, mitä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa edellytetään.

51. Sekä Portugalin tasavalta että soveltuvin osin komissio ovat esittäneet tästä menettelyssä omana näkemyksenään, että laskuun sisältyvän palvelun kuvauksen on oltava niin yksityiskohtainen, että on mahdollista tarkastaa, onko palvelujen suoritus tarkoitettu laskun saajan liiketoimintaan, jossa voi puolestaan syntyä verollisia liiketoimia, jotka oikeuttavat veron vähentämiseen.

52. En voi yhtyä tähän näkemykseen.

53. Suoritetta ei ensinnäkään ole ylipäätään mahdollista kuvata laskussa niin yksityiskohtaisesti, että sen yksityinen tai taloudellinen luonne kävisi ilmi jo itse suoritteen kuvauksesta. Jos kyse on esimerkiksi lyijykynästä, mahdollisimman yksityiskohtainenkaan kuvaus kynän valmistajasta, tyypistä, ominaisuuksista ja kunnosta ei anna vastausta siihen kysymykseen, käytetäänkö kynää tosiasiallisesti yksityisiin tarkoituksiin vai liiketoiminnassa. Vähennysoikeutta ei voida tältä osin valvoa yksin laskun perusteella, koska lähtökohtaisesti jokaista suoritteen kohdetta voidaan käyttää sekä yksityisiin tarkoituksiin että liiketoiminnassa. Tämä pätee jopa näennäisen selvästi yksityisiin palveluihin, kuten elokuvissa käyntiin, joka voi yksittäistapauksessa kuitenkin palvella tiettyjen liiketoimintojen harjoittamista.

54. Myös käsiteltävässä asiassa on mielestäni vaikea nähdä, miten yksityiskohtaisempi mutta – laskussa – sopivan tiivis kuvaus ”suoritetut oikeudelliset palvelut” antaisi yksiselitteisen vastauksen siihen kysymykseen, käytetäänkö palveluja pääasian kantajan liiketoiminnassa. Edes Portugalin tasavallan vaihtoehtoisesti ehdottamat kuvaukset, kuten ”edustaminen oikeudenkäynnissä X tuomioistuimessa Y”, eivät täyttäisi vaatimusta, jonka mukaan kuvauksen on mahdollistettava tämän tarkastaminen. Vähennysoikeuden arvioimiseksi olisi nimittäin kuitenkin selvitettävä, mikä on oikeudenkäynnin X kohde.

55. Epäilyt palvelun käytöstä sen vastaanottajan liiketoimintaan voidaan siten poistaa täysin tutkinnan yhteydessä viime kädessä ainoastaan täydentävän näytön avulla.

56. On tosin yleensä laskun saajan omien etujen mukaista vaatia laskun laatijalta mahdollisimman yksityiskohtaista palvelun kuvausta, jotta pienennetään veroviranomaisten tarkastuksen johdosta esitettävästä täydentävästä näytöstä aiheutuvia kuluja. Laskun laatijaa kuitenkin kannustetaan palvelun yksityiskohtaisempaan kuvaamiseen ilman sitäkin, että epämääräiset vaatimukset palvelun kuvauksen tarkkuudelle – esimerkiksi ”yksittäistapauksen olosuhteiden mukaan” – estävät jo oikeudellisesti vähennysoikeuden käyttämisen. Juuri siksi, että vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan lähtökohtaisesti 226 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa, laskun sisällölle ei saa asettaa liian tiukkoja vaatimuksia, ja vaatimusten on oltava oikeusvarmuuden periaatteen mukaisia. Etenkin silloin, kun kyse on unionin sääntelystä, josta saattaa aiheutua taloudellisia seurauksia – kuten käsiteltävässä asiassa vähennysoikeuden myöntäminen tai epääminen –, sen soveltamisen on oltava oikeuskäytännön mukaan asianomaisten ennakoitavissa.[25]

23 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37–39 kohta.

24 — Tuomio Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 — Ks. tuomio Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57. Näin ollen laskun saajan vähennysoikeuden valvonnan näkökulmasta laskun sisällölle ei ole asetettu laajempia vaatimuksia palvelun laadun osalta.

iii) Välipäätelmä

58. Käsiteltävässä asiassa laskuihin sisältyvä palvelujen kuvaus jättää täyttämättä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdassa palvelun laadun mainitsemiselle asetetut vaatimukset vain silloin, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pääasiassa, että Portugalin lainsäädännössä säädetään alennetun verokannan soveltamisesta ainoastaan tiettyihin oikeudellisiin palveluihin.

b) Palvelun laajuus

59. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaan laskussa on mainittava paitsi palvelun laatu myös sen laajuus. Näin ollen herää lisäksi kysymys, kuvaako maininta ”tietystä päivästä alkaen tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” tai pelkkä maininta ”tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” riittävästi oikeudellisten palvelujen laajuutta.

60. Palvelun laajuus ilmaisee sen ”määrää”, joka arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaan on mainittava tavaroiden luovutuksen yhteydessä laadittavassa laskussa tavaroiden laadun lisäksi. Lasku antaa siten tietoa siitä, *kuinka paljon* palvelua on suoritettu.

61. Tällainen tieto kuitenkin puuttuu käsiteltävässä asiassa.

62. Mainintaa palvelun laajuudesta ei myöskään korvata mainitsemalla ajanjaksoa, jona palvelut on suoritettu. Ei nimittäin ole nähtävissä, miten monta palvelua kulloisenakin ajanjaksona on suoritettu.

63. Erillinen maininta palvelun laajuudesta voidaan jättää pois korkeintaan silloin, jos palvelun laajuus ilmenee riittävästi jo sen laadun kuvauksesta – käsiteltävässä asiassa esimerkiksi ”edustaminen oikeudenkäynnissä X tuomioistuimessa Y”. Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa. Palvelujen laatua nimittäin kuvattiin niin yleisesti ”oikeudellisina palveluina”, ettei niiden laajuus käy ilmi tästä kuvauksesta.

64. Käsiteltävässä asiassa tarkasteltavat maininnat eivät siten vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdan vaatimuksia siltä osin kuin niissä ei määritetä suoritettujen palvelujen laajuutta.

2. Palvelun suorittamispäivä

65. Lisäksi on tutkittava, onko laskuun sisältyvä maininta ”tietystä päivästä alkaen tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” tai pelkkä maininta ”tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” yhdenmukainen arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7 alakohdan kanssa, jonka mukaan laskussa on oltava päivä, jolloin ”palvelut [on] suoritettu”.

66. Riidanalaisiin laskuihin sisältyy ainoastaan maininta useiden oikeudellisten palvelujen suorittamisajanjaksosta tai ainoastaan niiden suorittamisen päättymisajankohdasta muttei yksittäisiä tietoja yksittäisistä suoritetuista palveluista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tiedoista ei kuitenkaan ilmene, että palvelun sisältö koostui ainoastaan asiakkaan käytettävissä olemisesta konsulttipalveluja varten tiettynä ajanjaksona;[26] on pikemminkin katsottava, että tarkoitus oli laskuttaa yksittäisistä konkreettisesti suoritetuista palveluista.

26 — Ks. tästä tapauksesta tuomio Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

67. Arvonlisäverodirektiivin 223 artiklan mukaan lasku voidaan tosin laatia kokoomalaskuna useasta erillisestä palvelujen suorituksesta. Tämä ei kuitenkaan anna vielä vastausta siihen kysymykseen, onko kokoomalaskussa mainittava jokaisen yksittäisen palvelujen suorituksen päivämäärä vai riittääkö, että mainitaan ajanjakso, jonka kuluessa nämä useat palvelujen suoritukset tehtiin.

68. Lähtökohdaksi on jälleen otettava tämän laskuun sisältyvän tiedon tarkoitus. Kuten edellä nähtiin, laskun on tarkoitus mahdollistaa muun muassa sen valvominen, että laskun laatija maksaa veroa oikean määrän.[27] Tätä varten tarvitaan myös palvelun suorittamispäivä. Palvelun suorittamispäivä – eikä esimerkiksi laskun laatimispäivä – määrää nimittäin lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan sen, milloin saman direktiivin 62 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verotettava tapahtuma toteutui, ja siten myös sen, mitä verosäännöksiä kyseiseen liiketoimeen on sovellettava ajallisesti.

69. Arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin erityissäännöistä sellaisille palveluille, joihin ”liittyy peräkkäisiä tilityksiä”, kuten käsiteltävässä asiassa vaikuttaa olevan. Tässä tapauksessa verotettavan tapahtuman toteutumisajankohta ei ole jokaisen yksittäisen palvelun suorittamispäivä vaan sen ajanjakson päättymispäivä, jota tilitys koskee. Tässä tapauksessa sen valvomiseksi, että on maksettu oikea veron määrä, ei siten tarvita kaikkien palvelujen suorittamispäiviä vaan ainoastaan maininta ajanjaksosta, jona ne on suoritettu.

70. Käsiteltävän asian kannalta tämä tarkoittaa sitä, että maininta ”tietystä päivästä alkaen tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7 alakohdan vaatimuksia, toisin kuin maininta ”tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, josta ei käy ilmi tilitysjakson alkamispäivä.

3. Päätelmä

71. Nyt tarkasteltavat laskut eivät näin ollen ensinnäkään vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 alakohdassa palvelun laajuuden mainitsemiselle asetettuja vaatimuksia, toiseksi laskut jättävät täyttämättä samassa säännöksessä palvelun laadun mainitsemiselle asetetut vaatimukset vain siinä tapauksessa, että Portugalin lainsäädännössä säädettiin alennetun verokannan soveltamisesta ainoastaan tiettyihin oikeudellisiin palveluihin, ja kolmanneksi laskut eivät vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7 alakohdassa palvelun suorittamispäivän mainitsemiselle asetettuja vaatimuksia siltä osin kuin niihin ei sisälly mainintaa kulloisenkin tilitysjakson alkamisajankohdasta.

B *Vähennysoikeus*

72. Toiseksi on selvitettävä, mitä vaikutuksia sillä, ettei lasku sisällä kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja tietoja, on laskun saajan vähennysoikeuteen vetoamiselle.

73. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa erityisesti tietää, riittääkö vähennysoikeuden käyttämiseksi, jos laskun saaja, joka vaatii vähennystä, täydentää laskusta puuttuvia tietoja muilla asiakirjoilla. Portugalin lainsäädännön mukaan veroviranomaisilla on nimittäin mahdollisuus pyytää lisätietoja verovelvolliselta, joka vetoaa vähennysoikeuteen. Tällaisia täydentäviä tietoja pääasian kantaja on myös toimittanut Portugalin veroviranomaisille.

27 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 ja 38 kohta.

74. Ymmärrän ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pääasiasta esittämän kuvauksen siten, että käsiteltävässä asiassa täyttyvät kaikki arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaiset vähennysoikeuden aineelliset edellytykset. Pelkästään lasku ei vastaa lakisääteisiä vaatimuksia. Siten on tutkittava, estääkö pelkästään se seikka, ettei laskuun sisälly kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdan mukaan vaadittavia tietoja, vähennysoikeuteen vetoamisen.

1. Vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset

75. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohtaa, jossa säädetään vähennysoikeuden käyttämisestä. Mainitun säännöksen mukaan 168 artiklan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta ”220–236 – – artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa”.

76. Säännös on sanamuotonsa perusteella yksiselitteinen. Jos verovelvollisella ei ole hallussaan laskua, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimuksia, verovelvollisella voi kylläkin olla 168 artiklan a alakohdan mukainen vähennysoikeus. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollinen ei kuitenkaan voi *käyttää* vähennysoikeutta niin kauan kuin sen hallussa ei ole laskua, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimuksia.

77. Tätä asianmukaisen laskun vaatimusta vähennysoikeuden käyttämiseksi korostaa arvonlisäverodirektiivin systematiikan näkökulmasta tarkasteltuna sen 181 artikla, joka koskee vähennysoikeuden käyttämistä 168 artiklan c alakohdassa tarkoitetun tavaroiden vastikkeellisen yhteisöhankinnan osalta. Vähennysoikeuden käyttäminen tässä tapauksessa edellyttää 178 artiklan c alakohdan mukaan verovelvolliselta samoin ”220–236 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa”. Arvonlisäverodirektiivin 181 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin sallia verovelvollisen, jolla ei ole hallussaan 220–236 artiklan mukaista laskua, tehdä vähennyksen. Tällaista säännöstä ei sitä vastoin ole annettu vähennysoikeudesta vastikkeellisten palvelujen hankintojen osalta, joista käsiteltävässä asiassa on kyse. Käänteisesti on pääteltävä, että unionin oikeuden nojalla jäsenvaltiot eivät voi myöntää vähennysoikeutta nyt tarkasteltavassa arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan tapauksessa, jos verovelvollisella ei ole hallussaan laskua, joka on asianmukainen 226 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

78. Myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö vahvistaa tämän asianmukaisen laskun lähtökohtaisen pakollisuuden, jotta vähennysoikeutta voidaan käyttää vastikkeellisen palvelun suorituksen yhteydessä.

79. Aluksi on erotettava tapaus, jossa lasku on laadittu puutteellisesti, niiden muiden muodollisten velvoitteiden rikkomisesta, jotka eivät oikeuskäytännön mukaan vaikuta vähennysoikeuteen, kuten siitä, ettei palvelun suorittaja [28] tai sen vastaanottaja [29] ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, tai kirjanpitovelvoitteiden noudattamatta jättämisestä. [30] Tällaisten muodollisten velvoitteiden tapauksessa puuttuu nimittäin arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan kaltainen säännös, jossa säädetään asianmukaisen laskun hallussapidosta edellytyksenä vähennysoikeuden käyttämiselle.

28 — Tuomio Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 36 kohta) ja tuomio PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 40 kohta).

29 — Tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42–51 kohta) ja tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58–61 kohta).

30 — Tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63–72 kohta).

80. Laskua koskevien muodollisten velvoitteiden osalta oikeudellinen tilanne on siten erityinen. Unionin tuomioistuin asettaa siksi vakiintuneessa oikeuskäytännössään myös vähennysoikeuteen vetoamisen edellytykseksi sen, että lasku sisältää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa edellytetyt tiedot.[31] Jäsenvaltiot eivät saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä *muita* edellytyksiä, joista ei säädetä arvonlisäverodirektiivin säännöksissä.[32]

81. Käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään kuuluvien liiketoimien yhteydessä unionin tuomioistuin on useissa ratkaisuissaan korostanut, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on myönnettävä, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset,[33] ja on tältä osin luokitellut osittain myös laskujen sisältämät tiedot muotovaatimuksiksi, joilla ei ole vaikutusta.[34]

82. Tätä oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voida soveltaa nyt tarkasteltavaan tapaukseen. Ensinnäkin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä on erityistapaus, jossa suoritteen saaja on samanaikaisesti veronmaksuvelvollinen *ja* voi käyttää vähennysoikeutta. Jos sama henkilö on kuitenkin veronmaksuvelvollinen ja oikeutettu vähennykseen, laskulla ei voi olla käsiteltävässä asiassa kuvattuihin tehtäviin rinnastettavissa olevia tehtäviä.[35] Toiseksi unionin tuomioistuimen ratkaisemissa tapauksissa vähennysoikeuden käyttäminen edellytti unionin oikeuden mukaan ainoastaan ”kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista”.[36] Unionin arvonlisäverolainsäädännössä ei näin ollen säädetty näiden käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään kuuluvien tapausten osalta nimenomaisesti, että asianmukaisen laskun hallussapito on edellytys vähennysoikeuden käyttämiselle.

83. Käsiteltävän asian kannalta ei ole merkitystä sillä, että unionin tuomioistuin on yksittäistapauksessa eli tuomiossa Polski Trawertyn soveltanut mainittua oikeuskäytäntöä, joka koskee pelkästään käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän muodostamaa erityistapausta, käsiteltävässä asiassa sovellettavaan arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohtaan.[37]

84. Mainitussa tuomiossa oli nimittäin ilmeisesti kyse ainoastaan sen toteamisesta, että oikeudellisen seuraannon tapauksessa oikeudellisen edeltäjän mainitseminen laskussa ei voi estää oikeudensaajan vähennysoikeutta.[38] Siten mainitussa tapauksessa laskussa oleva maininta, joka oli kuitenkin virheellinen, ei voinut kyseenalaistaa arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden käyttämistä.

85. Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse ainoastaan virheellisestä tiedosta vaan tarvittavien tietojen puuttumisesta kokonaan laskusta. On yksi asia, jos arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa vaadittuja tietoja ei ole saatavilla lainkaan tai ne eivät ole riittäviä, ja kokonaan toinen asia, jos tiedot ovat saatavilla mutta ne ovat virheellisiä.[39] Ensimmäisessä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä 226 artiklan kanssa, vaatimukset eivät täyty edes muodollisesti.

31 — Tuomio Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 32 kohta); tuomio Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 47 kohta) ja tuomio PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 40 kohta); ks. vanhasta oikeustilasta myös tuomio Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297, 25–36 kohta).

32 — Tuomio Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, 42 kohta) ja tuomio Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 51 kohta).

33 — Tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta); tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta); tuomio EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 71 kohta) ja tuomio Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 35 kohta); ks. jo tuomio Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 51 kohta).

34 — Tuomio Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, 39–46 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38–42 kohta).

35 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32–57 kohta.

36 — Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan tai arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan f alakohdan mukaan.

37 — Tuomio Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta).

38 — Tuomio Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, 46 kohta), jossa viitataan julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotukseen samassa asiassa (C-280/10, EU:C:2011:592, 72 kohta).

39 — Ks. jälkimmäisestä tilanteesta myös yhtäältä tuomio Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 31 ja 32 kohta) ja toisaalta määräys Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, 42 kohta).

86. Ainoastaan tulkitsemalla tuomiota Polski Trawertyn suppeasti voidaan myös estää sen ristiriitaisuus jo mainitun unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jossa vähennysoikeuden käyttö edellyttää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimusten mukaisen laskun hallussapitoa. [40]

87. Näin ollen käsiteltävässä asiassa se, etteivät laskut vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdan vaatimuksia, estää 178 artiklan a alakohdan nojalla lähtökohtaisesti vähennysoikeuden käyttämisen. Voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan verovelvollisen on siksi tällaisessa tapauksessa pyydettävä laskun laatijalta korjattu lasku. [41]

2. Täydentäminen lisätiedoilla

88. Tästä huolimatta herää kysymys, voivatko yritystä koskevan tarkastuksen yhteydessä esitettävät täydentävät tiedot korvata laskusta puuttuvat tiedot.

a) Useista asiakirjoista koostuva lasku

89. Tältä osin on ensinnäkin viitattava siihen mahdollisuuteen, että täydentävästi esitetyt asiakirjat voivat sinänsä olla osa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa tarkoitettua laskua.

90. Arvonlisäverodirektiivin säännöksistä ei nimittäin voida päätellä, että laskun on koostuttava yhdestä ainoasta asiakirjasta. Arvonlisäverodirektiivin 218 artiklaan sisältyvän legaalimääritelmän mukaan laskun käsitteeseen sisältyvät ”kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet”, sikäli kuin ne täyttävät 3 luvussa, jonka otsikko on ”Laskutus”, asetetut vaatimukset. On siis mahdollista, että lasku koostuu useista asiakirjoista.

91. Siinä tapauksessa, että lasku koostuu useista asiakirjoista, asiakirjoilla on oltava riittävä sisällöllinen yhteys toisiinsa. Tämä seuraa arvonlisäverodirektiivin 219 artiklan vastaavasta soveltamisesta. Sen mukaan laskuina pidetään myös ”kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun”. Jos laskun sisältö siis käy ilmi vasta useista asiakirjoista, ainakin yhteen asiakirjaan on sisällyttävä riittävä viittaus toiseen asiakirjaan. Muutoin laskun sisältö ei ilmenisi asiakirjoista itsestään, vaan se perustuisi pelkästään verovelvollisen väitteeseen kahden asiakirjan välisestä yhteydestä. Näin asiakirjat eivät kuitenkaan voisi täyttää edellä kuvattuja laskun valvontatehtäviä. [42]

92. Näiden perusteiden avulla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tutkittava pääasiassa, onko kantajan yritystä koskevan tarkastuksen yhteydessä esittämiä asiakirjoja, jos ne ovat myös peräisin laskun laatijalta, pidettävä asianomaisen laskun osana.

b) Suhteellisuusperiaate

93. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin toteaisi, ettei täydentävästi esitettyjä asiakirjoja voida pitää arvonlisäverodirektiivin 226 tarkoitetun laskun osana, herää kysymys, voidaanko nyt tarkasteltavien puutteellisten laskujen sisältöä kuitenkin täydentää muilla tiedoilla, jotta vähennysoikeuteen voidaan vedota.

40 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 80 kohta.

41 — Tuomio Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 43 ja 44 kohta) ja tuomio Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta).

42 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32–57 kohta.

94. Edellä jo todettiin, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa evätään lähtökohtaisesti vähennysoikeus, ellei verovelvollisella ole hallussaan asianmukaista laskua, joten verovelvollisen, joka aikoo vedota vähennysoikeuteen, on ensin saatava laskun laatijalta oikaistu lasku. [43] Tämän säännöksen tulkinnassa on kuitenkin otettava huomioon myös suhteellisuusperiaate. [44] Sen mukaan unionin toimielinten säädöksillä ei saa ylittää niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista niillä tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseksi. [45]

95. Jos nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täyttyminen ei ole täydentävien tietojen perusteella kyseenalaista, 178 artiklan a alakohdassa säädetyllä lisävaatimuksella 226 artiklan mukaisen laskun hallussapidosta on oltava lisäksi tietty tavoite, eikä se saa myöskään rasittaa verovelvollista liiallisesti.

96. Aluksi on todettava, että tilanteessa, jossa vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täyttyminen ei ole enää kyseenalaista, laskun valvontatehtävä on selvästikin tarpeeton siltä osin kuin laskun tarkoituksena on mahdollistaa vähennysoikeuden valvominen. [46] Tältä osin olisi siis suhteetonta edellyttää vähennysoikeuteensa vetoavalta verovelvolliselta, että tämä pyytää laskun laatijaa täydentämään laskua.

97. Kuten edellä esitettiin, lasku mahdollistaa kuitenkin myös sen valvomisen, että laskun laatija maksaa veroa oikean määrän. [47] Laskun laatijan hallussa on käsiteltävässä asiassa ainoastaan kopio laskusta, joka ei vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimuksia. Tältä osin lasku ja etenkin sen oikaiseminen täyttävät vielä valvontatehtävän. Ensinnäkin laskun saajan pyyntö laskun oikaisemisesta edellyttää nimittäin laskun laatijalta, että tämä valvoo itse sitä, onko se maksanut oikein veroa palvelun suorituksesta, jota lasku koskee. Toiseksi laskun oikaisemisen ansiosta myös laskun laatijan osalta toimivaltaisilla veroviranomaisilla on paremmat edellytykset tarkastaa, onko laskun laatija maksanut oikean määrän veroa palvelun suorituksestaan.

98. Tämän laskun laatijaa koskevan valvontatehtävän osalta myös nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa on siten lähtökohtaisesti oikeasuhteista, että verovelvollisen on saatava sopimuskumppaninsa oikaisemaan lasku, jotta se voi vedota vähennysoikeuteensa. Näin on joka tapauksessa silloin, kun vaatimus laskun oikaisemisesta ei johda siihen, että vähennysoikeuden sisältö muuttuu. Tältä osin asiaa on mahdollisesti arvioitava toisin, jos unionin tuomioistuin tulee samanaikaisesti vireillä olevassa asiassa [48] siihen tulokseen, että laskun oikaisemisesta – prima facie arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan vastaisesti – voi myös seurata, että vähennysoikeus syntyy myöhemmin. [49]

43 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 87 kohta.

44 — Ks. primaarioikeuden mukaisen tulkinnan välttämättömyydestä tuomio Sturgeon ym. (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 kohta); tuomio Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 kohta); tuomio Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, 32 kohta) ja tuomio komissio v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 kohta).

45 — Ks. mm. tuomio Omega Air ym. (C-27/00 ja C-122/00, EU:C:2002:161, 62 kohta); tuomio Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, 45 kohta) ja tuomio Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, 29 kohta).

46 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 46–57 kohta.

47 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32–45 kohta.

48 — Asia Senatex (C-518/14; EUVL 2015, C 34, s. 12).

49 — Esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 180 ja 182 artiklassa jäsenvaltioille annetun toimivallan perusteella.

99. Tästä riippumatta vaatimuksesta, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää laskun oikaisemista, voidaan kuitenkin poiketa siinä tapauksessa, ettei oikaistu lasku voi enää täyttää valvontatehtäväänsä laskun laatijan osalta. Näin on katsottava etenkin silloin, kun laskun laatinut yhtiö on jo purettu, koska sillä ei ole omaisuutta. Tässä tapauksessa ei ole tarpeen valvoa sitä, että laskun laatija on maksanut veroa oikean määrän. Hyödyttömän oikaisemisen vaatiminen olisi siinä tapauksessa suhteetonta.[50] Käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen ratkaista, onko näin myös silloin, jos laskun laatija kieltäytyy oikaisemasta laskua.

100. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten perusteella ei nimittäin ole viitteitä siitä, että kyseessä olisi tällainen poikkeustapaus. Käsiteltävässä asiassa ei siksi ole suhteetonta vaatia pääasian kantajalta, että voidakseen vedota vähennysoikeuteen tämä pyytää laskun laatijaa oikaisemaan laskut, jotta ne olisi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan vaatimusten mukaisia.

3. Päätelmä

101. Näin ollen on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan nojalla vähennysoikeuden käyttämiseksi ei lähtökohtaisesti riitä, jos laskun saaja, joka vaatii veron vähentämistä, täydentää laskusta puuttuvia tietoja muilla tiedoilla, ellei kyse ole asiakirjoista, jotka ovat itse osa laskua. Asia on toisin vain, jos laskun oikaiseminen ei voi enää täyttää valvontatehtäväänsä laskun laatijan osalta.

VI **Ratkaisuehdotus**

102. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Tribunal Arbitral Tributárion (veroasioiden välimiesoikeus) ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

1) Lasku, johon sisältyy palvelun laadusta ainoastaan maininta ”suoritetut oikeudelliset palvelut”, on direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 6 alakohdan vaatimusten mukainen, paitsi jos kansallisessa lainsäädännössä säädetään unionin oikeuden mukaisesti tiettyjen oikeudellisten palvelujen erilaisesta arvonlisäverokohtelusta.

2) Lasku, johon sisältyy palvelun laajuudesta ainoastaan maininta ”tietystä päivästä alkaen tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut” tai ”tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, ei ole direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 6 alakohdan vaatimusten mukainen.

3) Lasku, johon sisältyy palvelun suorittamisajankohdasta ainoastaan maininta ”tähän asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, ei ole direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 7 alakohdan vaatimusten mukainen.

4) Direktiivin 2006/112/EY 178 artiklan a alakohdan perusteella vähennysoikeuden käyttämiseksi ei lähtökohtaisesti riitä, jos laskun saaja, joka vaatii veron vähentämistä, täydentää laskusta direktiivin 2006/112/EY 226 artiklan 6 tai 7 alakohdan vastaisesti puuttuvia tietoja muilla tiedoilla, ellei kyse ole asiakirjoista, joita on pidettävä itse osana laskua. Ilman laskun oikaisemista vähennysoikeuteen voidaan tässä tapauksessa vedota vain, jos oikaistu lasku ei muutenkaan voisi täyttää valvontatehtäväänsä laskun laatijan osalta.

50 — Tälle eivät ole esteenä tuomiossa Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) esitetyt toteamukset, koska mainitussa tuomiossa käsiteltiin ainoastaan pintapuolisesti virheellisten laskujen vaikutuksia ja todellisuudessa enimmäkseen vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä.