UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-438/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 14.7.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.11.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Bogusław Juliusz Dankowski

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.11.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Bogusław Juliusz Dankowski, edustajinaan adwokat R. Grzejszczak, adwokat J. Skrzydło, adwokat T. Grzejszczak ja adwokat A. Kania,

– Puolan hallitus, asiamiehinään A. Kramarczyk, M. Szpunar ja B. Majczyna,

– Saksan hallitus, asiamiehinään C. Blaschke ja J. Möller,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki ja K. Georgiadis,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou, A. Stobiecka-Kuik ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisten tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 17 artiklan 2 ja 6 kohdan sekä 18 ja 22 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Bogusław Juliusz Dankowski ja Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Łodzin veroviraston johtaja) ja joka koskee rajoitusta, joka on tehty arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

_ _”

4 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava – –

– –”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan

liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.

– –”

6 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa – –”

7 Mainitun direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”a) Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. – –

– –

c) Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä numerolla:

– verovelvolliset, – – jotka suorittavat maan alueella niille vähennysoikeuden antavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista – – yksinomaan vastaanottaja on veronmaksuvelvollinen. – –”

8 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”a) Verovelvollisen on varmistettava, että – – toiselle verovelvolliselle – – [tehdyistä] – – palvelujen suorituksista [toimitetaan lasku] – –

b) Ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia a alakohdan – – säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa, tämän kuitenkaan rajoittamatta tällä direktiivillä säädettyjen erityisten järjestelyjen soveltamista:

– laskun toimittamispäivä;

– juokseva numero – –

– 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on – – suorittanut palvelut;

– 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu asiakkaan arvonlisäverotunniste, jolla asiakas on ottanut vastaan – – palvelujen suorituksen – –

– verovelvollisen ja tämän asiakkaan täydellinen nimi ja osoite;

– suoritettujen palveluiden laajuus ja luonne;

– päivä, jolloin – – palvelut [on] suoritettu – –

– –”

9 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista. – –

Ensimmäisessä alakohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää lisävelvoitteiden asettamiseen 3 kohdassa vahvistettujen velvoitteiden lisäksi.”

Kansallinen säännöstö

10 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów iusług) 96 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään, että verovelvollisten on ennen toimintansa harjoittamisen ensimmäistä päivää tehtävä toimivaltaiselle veroviranomaiselle rekisteröinti-ilmoitus.

11 Kyseisen lain 88 §:n 3 a momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetään, etteivät laskut voi olla peruste ostoihin sisältyvän veron vähennykselle eivätkä veron erotuksen palauttamiselle tai ostoihin sisältyvän veron palauttamiselle silloin, kun myynti osoitetaan laskuilla, jotka on toimittanut toimija, jota ei ole olemassa tai jolla ei ole oikeutta toimittaa laskuja.

12 Saman lain täytäntöönpanosta annetun valtiovarainministeriön asetuksen mukaan verovelvollisten, jotka ovat rekisteröityneet aktiivisiksi arvonlisäverovelvollisiksi ja joilla on verotunniste, on toimitettava laskuja, joissa on maininta ”arvonlisäverolasku”.

13 Kyseisen asetuksen 48 §:n 4 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavaroiden tai palvelujen myynti osoitetaan laskuilla, jotka on toimittanut toimija, jota ei ole olemassa tai jolla ei ole oikeutta toimittaa laskuja, tällaiset laskut eivät voi olla peruste maksettavan veron vähennykselle eivätkä veron erotuksen palauttamiselle tai ostoihin sisältyvän veron palauttamiselle.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Dankowski, joka on pääasian valittaja, omistaa Dan-Trak-nimisen yrityksen. Vuosina 2004–2006 Płacek, joka on Artem-Studio-nimisen yrityksen toimitusjohtaja, suoritti ensin mainitulle joitakin verollisia markkinointipalveluja. Płacek ei kuitenkaan ollut täyttänyt velvollisuutta kirjautua tavaroista ja palveluista kannettavaa veroa koskevaan rekisteriin eikä hän tilittänyt arvonlisäveroa, vaikka hän oli toimittanut laskuja, joissa osoitettiin suoritetut palvelut ja mainittiin maksettavaksi tullut vero.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi teki 23.3.2007 päätöksen, jossa tämä ei kyseenalaistanut kyseessä olevien palvelujen suorittamista mutta epäsi Dankowskilta oikeuden vähentää ostoihin sisältynyt arvonlisävero, joka mainittiin Płacekin toimittamissa laskuissa.

16 Kyseisen päätöksen perusteluissa todettiin, ettei riidanalaisten laskujen toimittaja ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ja että koska sovellettavien kansallisten säännösten mukaista rekisteröitymisvelvollisuutta ei ollut täytetty, tämän toimijan toimittamat laskut eivät oikeuttaneet ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämiseen.

17 Dankowski nosti silloin mainitusta päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzissa (Łodzin hallintotuomioistuin). Kanteensa tueksi Dankowski vetosi erityisesti siihen, että toimijan rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi on pelkkä tekninen toimenpide, joka ei voi vaikuttaa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen.

18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi hylkäsi kanteen 4.12.2007 antamallaan ratkaisulla.

19 Dankowski on Naczelny Sąd Administracyjnyyn tekemässään kassaatiovalituksessa väittänyt erityisesti, ettei Puolan vero-oikeuden säännöksiä ole sovellettu unionin oikeuden mukaisesti ja että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittu virheellisesti.

20 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko yhteisön arvonlisäverojärjestelmän periaatteet ja erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin – – 17 artiklan 6 kohta esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää arvonlisäverolaskusta ilmenevää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jos laskun toimittanut henkilö ei ole kirjautunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että

a) arvonlisäverolaskusta ilmenevät liiketoimet kuuluvat kiistatta arvonlisäveron piiriin ja ne on tosiasiallisesti suoritettu

b) laskuun sisältyvät kaikki yhteisön lainsäädännössä edellytetyt tiedot

c) rajoitusta, joka koskee verovelvollisen oikeutta vähentää laskusta ilmenevä ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos laskun toimittanut henkilö ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, on sovellettu kansallisessa oikeusjärjestyksessä jo ennen Puolan tasavallan liittymistä Euroopan yhteisöön?

3) Riippuuko ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus lisäkriteerien täyttymisestä (esim. sen osoittamisesta, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella esittämällään kysymyksellä, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko pääasian olosuhteissa niin, että kun kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohta otetaan huomioon, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu toisen verovelvollisen, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten, suorittamista palveluista, ja jos tähän vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa evätään vähennysoikeus silloin, kun palvelut ovat tällaisen verovelvollisen suorittamia.

Ennakkoratkaisukysymysten ensimmäinen osa

22 Aluksi on palautettava mieleen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok., s. I-81, 42 kohta ja asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 33 kohta).

23 Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008, Kok., s. I-1597, 24 kohta; asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 70 kohta ja asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 55 kohta).

24 Täten perustetulla vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa tällä tavalla kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5547, 37 kohta ja em. asia SKF, tuomion 56 kohta).

25 Pääasiassa on riidatonta, että kyseessä olevat palvelut on suorittanut aikaisemman vaihdannan vaiheen toimija ja että pääasian valittaja on käyttänyt kyseisiä palveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa.

26 Näin ollen vähennysoikeuden syntymistä koskevat aineelliset edellytykset, joista säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, täyttyvät.

27 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, että verovelvollisella on oltava hallussaan lasku, joka on toimitettu mainitun direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

28 Tämän jälkimmäisen säännöksen b alakohdassa täsmennetään tiedot, jotka ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia laskuissa, jotka toimitetaan kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan säännösten mukaisesti, ja tässä jälkimmäisessä alakohdassa säädetään kunkin verovelvollisen velvollisuudesta varmistaa, että sen toiselle verovelvolliselle tekemistä palvelujen suorituksista toimitetaan lasku.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainituista tiedoista, että pääasian valittajan esittämissä laskuissa oli kaikki kyseisessä säännöksessä vaaditut tiedot. Unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ja Puolan hallituksen istunnossa esittämistä tiedoista ilmenee erityisesti, että mainituissa laskuissa oli kyseessä olevien palvelujen suorittajan verotunniste, koska Puolan veroviranomaiset antavat toimijoille tällaisen tunnisteen viran puolesta riippumatta siitä, ovatko nämä jättäneet rekisteröintihakemuksen.

30 Vaikka kyseisessä säännöksessä säädetään ”arvonlisäverotunnisteen” maininnasta, on katsottava, että tässä asiassa annettu verotunniste takaa, että kyseessä oleva verovelvollinen yksilöidään, joten se on omiaan täyttämään vaatimukset, joista säädetään kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa.

31 On kuitenkin niin, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on huomauttanut, että kyseinen palvelujen suorittaja on kyllä toimittanut laskuja pääasian valittajalle suorittamistaan palveluista muttei ole rekisteröitynyt toimivaltaisessa kansallisessa viranomaisessa arvonlisäverotusta varten.

32 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa nimittäin säädetään, että verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta.

33 On kuitenkin niin, että vaikka tällainen rekisteröityminen on arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta tärkeä, se, ettei verovelvollinen täytä mainittua velvollisuutta, ei voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa annetaan toiselle verovelvolliselle.

34 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa nimittäin säädetään vain verovelvollisten velvollisuudesta ilmoittaa harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta, mutta siinä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta tällaisen ilmoituksen puuttuessa lykätä vähennysoikeuden käyttämistä verollisten liiketoimien säännöllisen toteuttamisen tosiasialliseen alkamiseen asti taikka evätä verovelvolliselta tämän oikeuden käyttämistä (ks. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 51 kohta ja asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 48 kohta).

35 Kun toimivaltaisilla veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi asettaa tämän verovelvollisen oikeudelle vähentää ostoihin sisältyvää veroa sellaisia lisäedellytyksiä, joista voi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 64 kohta ja asia C-392/09, Uszodaépítő, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8791, 40 kohta).

36 On siis katsottava, ettei se, että palvelujen suorittaja mahdollisesti jättää täyttämättä kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetyn velvollisuuden, voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka kyseisten palvelujen vastaanottajalla on mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla.

37 Sama pätee kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaan, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista. Vaikka nimittäin tässä säännöksessä annetaankin jäsenvaltioille oikeus toteuttaa tiettyjä toimenpiteitä, nämä toimenpiteet eivät saa mennä pidemmälle kuin on mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron vähennysoikeus asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok., s. I-7281, 47 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 52 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 65 ja 66 kohta).

38 Näin ollen edellä esitetyn mukaan kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu toisen verovelvollisen, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten, suorittamista palveluista, jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki mainitussa 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa vaaditut tiedot ja erityisesti ne tiedot, jotka ovat tarpeen kyseiset laskut toimittaneen henkilön ja suoritettujen palvelujen luonteen yksilöimiseksi.

Ennakkoratkaisukysymysten toinen osa

39 Koska pääasian valittajalla siis on vähennysoikeus kuudennen direktiivin nojalla, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa evätään arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on maksanut toiselle verovelvolliselle eli palvelujen suorittajalle, vähennysoikeus silloin, kun jälkimmäinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten.

40 Tästä on palautettava mieleen, että mainittu säännös on poikkeustoimi, jonka nojalla jäsenvaltio voi tiettyjen edellytysten täyttyessä pitää voimassa silloin, kun kuudes direktiivi tulee voimaan sen osalta, olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kun neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008, Kok., s. I-9549, 28 kohta sekä yhdistetyt asiat C-538/08 ja C-33/09, X Holding ja Oracle Nederland, tuomio 15.4.2010, Kok., s. I-3129, 38 kohta).

41 Unionin tuomioistuin on katsonut mainitun säännöksen ulottuvuudesta, ettei jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa myönnetty mahdollisuus merkitse, että niillä olisi ehdoton valta jättää harkintansa mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki tai lähes kaikki tavarat ja palvelut ja tehdä siten sisällöltään tyhjäksi kyseisen direktiivin säännöksillä luotu järjestelmä. Tämä mahdollisuus ei täten ulotu yleisiin rajoituksiin, eikä sillä vapauteta jäsenvaltioita velvollisuudesta täsmentää riittävällä tavalla vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettävät tavarat tai palvelut (ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok., s. I-6671, 22 ja 24 kohta; asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 33 ja 35 kohta sekä asia C-395/09, Oasis East, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8811, 23 kohta).

42 Koska lisäksi kyseessä on järjestelmä, jolla poiketaan arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteesta, sitä on tulkittava suppeasti (ks. asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 28 kohta ja em. asia Oasis East, tuomion 24 kohta).

43 Sikäli kuin kyse on pääasiasta ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn poikkeusjärjestelmän mahdollisesta soveltuvuudesta tähän asiaan, on todettava, että mainittu direktiivi tuli Puolassa voimaan kyseisen jäsenvaltion liittyessä Euroopan unioniin 1.5.2004. Näin ollen tämä ajankohta on tämän jäsenvaltion osalta ratkaiseva kyseessä olevan säännöksen soveltamisen kannalta (em. asia Oasis East, tuomion 25 kohta).

44 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön arvioimiseksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ja edellä mainitun oikeuskäytännön kannalta on todettava, että se on yleisesti sovellettava toimenpide, jolla evätään oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kustakin liiketoimesta, jonka on suorittanut verovelvollinen, joka ei ole täyttänyt arvonlisäverotusta varten säädettyä rekisteröitymisvelvollisuutta.

45 Tällainen säännöstö kuitenkin sisältää arvonlisäveron vähennysoikeuden sellaisen rajoituksen, jolla ylitetään se, mikä on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan sallittua.

46 Unionin tuomioistuin on nimittäin täsmentänyt, etteivät jäsenvaltiot voi pitää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia, joita sovelletaan yleisesti kaikkiin tavaroiden tai palvelujen hankintaan liittyviin kustannuksiin (asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3459, 28 ja 29 kohta sekä em. asia Oasis East, tuomion 30 kohta).

47 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa evätään arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on maksanut toiselle verovelvolliselle eli palvelujen suorittajalle, vähennysoikeus silloin, kun jälkimmäinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY, 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu toisen verovelvollisen, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten, suorittamista palveluista, jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki mainitussa 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa vaaditut tiedot ja erityisesti ne tiedot, jotka ovat tarpeen kyseiset laskut toimittaneen henkilön ja suoritettujen palvelujen luonteen yksilöimiseksi.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/18, 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa evätään arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on maksanut toiselle verovelvolliselle eli palvelujen suorittajalle, vähennysoikeus silloin, kun jälkimmäinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten.**

Allekirjoitukset