UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä tammikuuta 2012*

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 90 artiklan 1 kohta — Hinnan alentaminen liiketoimen suorittamisen jälkeen — Kansallinen lainsäädäntö, jossa veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että tavaroiden luovuttajalla tai palvelujen suorittajalla on hallussaan tavaroiden tai palvelujen hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus — Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate — Suhteellisuusperiaate

Asiassa C-588/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 16.9.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.12.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister Finansów

vastaan

Kraft Foods Polska SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.11.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Minister Finansów, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja J. Kwaśnicki,

— Kraft Foods Polska SA, edustajanaan veroneuvoja P. Żurowski ja adwokat A. Smolińska-Wiśnioch,

— Puolan hallitus, asiamiehinään A. Kraińska, A. Kramarczyk ja M. Szpunar,

— Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

— Euroopan komissio, asiamiehinään K. Herrmann ja L. Lozano Palacios,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 kohdan sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Minister Finansów (Puolan valtionvarainministeri) ja vastapuolena Kraft Foods Polska SA (jäljempänä KFP) ja joka koskee KFP:lle osoitettua yksittäistapauksessa annettua tulkintaa, jonka mukaan se, että KFP alentaa veron perustetta ja maksettavan arvonlisäveron määrää liikekumppanille osoitetun korjatun laskun perusteella, on vastoin kansallista lakia, jos se ei ollut saanut arvonlisäveroilmoituksen jättöpäivään mennessä haltuunsa liikekumppaninsa antamaa korjatun laskun vastaanottoilmoitusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä”.

4 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään, että ”muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

5 Kyseisen direktiivin 79 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä:

a) kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia,

b) sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan,

c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

Verovelvollisen on osoitettava ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitettujen kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niihin mahdollisesti sisältyvää arvonlisäveron määrää.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin”.

7 Kyseisen direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää yli menevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta yli menevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

Kansallinen säännöstö

9 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marce 2004 r.o. podatku od towarów i usług; Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki) 29 §:n 4 a–4 c momentissa säädetään seuraavaa:

”4 a) Silloin kun veron peruste pienenee suhteessa laskussa esitettyyn veron perusteeseen, verovelvollinen saa alentaa veron perustetta edellyttäen, että verovelvollisella on ennen verokauden, jonka aikana tavaran tai palvelun hankkija on saanut korjatun laskun, veroilmoituksen jättämisajan päättymistä hallussaan ilmoitus siitä, että tavaran tai palvelun hankkija on vastaanottanut korjatun laskun tavarasta tai palvelusta, josta lasku on laadittu. Jos verovelvollinen saa tavaran tai palvelun hankkijalta ilmoituksen korjatun laskun vastaanottamisesta verokauden veroilmoituksen jättämisajan päättymisen jälkeen, verovelvollisella on oikeus huomioida laskun korjaus sillä verokaudella, jonka aikana kyseinen vastaanottoilmoitus on saatu.

4 b) Edellytystä, jonka mukaan verovelvollisella on oltava hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan antama laskun vastaanottoilmoitus, ei sovelleta, kun kyseessä on

1) tavaroiden vienti, yhteisöluovutus tai tavaran luovutus, jonka verotuspaikka on Puolan alueen ulkopuolella,

2) hankkija, jolle myydään sähkö- tai lämpöenergiaa, putkistoa pitkin johdettua kaasua, televiestintä- tai radiopalveluja tai tämän lain liitteessä nro 3 olevissa 138 ja 153 kohdassa mainittuja palveluja.

4 c) 4 a momentin säännöstä sovelletaan vastaavasti, jos todetaan, että laskussa on virheellinen veron määrä, ja laskusta toimitetaan korjattu lasku silloin, kun laskussa on mainittu maksettavana olevan veron määrää suurempi veron määrä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 KFP harjoittaa elintarvikkeiden tuotanto- ja jakelutoimintaa. Se myy tuotteitaan useille liikekumppaneille ja lähettää myynnin perusteella merkittävän määrän myyntilaskuja sekä korjattuja laskuja; korjauslaskujen lähettämisen syitä ovat muun muassa myönnetyt alennukset, tavaran palautukset sekä virheet.

11 On täysin normaalia, että KFP saa tavaran tai palvelun hankkijoilta korjattujen laskujen vastaanottoilmoitukset vasta huomattavan pitkän ajan päästä tai ettei se saa niitä lainkaan. Tällaisten ilmoitusten saaminen edellyttää usein muistutusten lähettämistä ja kirjeenvaihtoa sekä näiden vastaanottoilmoitusten valvonnan käyttöönottovelvollisuutta.

12 Koska KFP katsoi, että se sai alentaa veron perustetta ja maksettavan arvonlisäveron määrää sellaisen korjatun laskun perusteella, joka on otettu huomioon siltä verokaudelta, jonka kuluessa kyseinen korjattu lasku oli laadittu, tehdyssä arvonlisäveroilmoituksessa, siitä huolimatta, että se ei ollut saanut korjatun laskun vastaanottoilmoitusta arvonlisäveroilmoituksen jättöpäivään mennessä, se pyysi Minister Finansówia vahvistamaan, että sen arvonlisäverolain 29 §:lle antama tulkinta oli oikea.

13 Yksittäistapauksessa 10.4.2009 antamassaan tulkinnassa Minister Finansów totesi, että koska arvonlisäverolain 29 §:n 4 a momentin sanamuodon mukaisesta tulkinnasta seuraa, että myyjän maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrän alentamisen edellytyksenä on, että myyjällä on hallussaan hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, KFP:llä vastaanottoilmoituksen saamisessa mahdollisesti olleilla käytännön vaikeuksilla ei ollut merkitystä.

14 Tuloksettomaksi jääneen hallinnollisen valituksen jälkeen KFP saattoi asian Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawien (Varsovan hallinto-oikeus) käsiteltäväksi ja vetosi ensinnäkin arvonlisäverolain 29 §:n 4 a ja 4 c momentin, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin 73 ja 79 artiklan kanssa, rikkomiseen, koska arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta loukataan, toiseksi suhteellisuusperiaatteen loukkaamiseen, kolmanneksi unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen loukkaamiseen ja neljänneksi erityisesti siitä seuraavaan menettelysääntöjen rikkomiseen, että asiassa on kieltäydytty soveltamasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie katsoi yhtäältä, että arvonlisäverolain 29 §:n 4 a momentissa vaaditaan, että verovelvollisen, joka haluaa alentaa veron perustetta, on saatava todiste siitä, että korjattu lasku on annettu tavaran tai palvelun hankkijalle.

16 Kyseinen tuomioistuin katsoi toisaalta, että arvonlisäverolain 29 §:n 4 a momentti on unionin oikeuden vastainen, koska arvonlisäverodirektiivin 73–92 artiklassa ei säädetä korjatun laskun vastaanottoilmoituksen hallussapitovelvollisuudesta, ja että sillä, että kansallinen lainsäätäjä on asettanut tällaisen velvollisuuden, loukataan arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta. Tästä kansallisen oikeuden säännöksestä nimittäin seuraa, että todellista alennettua veron perustetta ei oteta huomioon, ja siinä säädetään sellaisista muodollisista vaatimuksista, jotka menevät yli sen, mikä on tarpeen mahdollisten väärinkäytösten valvomiseksi.

17 Minister Finansów teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Minister Finansówin mukaan vaatiessaan korjatun laskun vastaanottoilmoitusta Puolan lainsäätäjä on ainoastaan käyttänyt arvonlisäverodirektiivissä sille annettua mahdollisuutta valita, missä muodossa ja millä tavalla se panee täytäntöön oikeuden alentaa veron perustetta. Tämän vaatimuksen tarkoituksena on taata liiketoimien sääntöjenmukaisuus, eikä sillä loukata arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta eikä suhteellisuusperiaatetta.

18 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kun otetaan huomioon, että [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin, kattaako kyseisen edellytyksen käsite [arvonlisäverolain] 29 §:n 4 a momentissa tarkoitetun kaltaisen edellytyksen, jonka mukaan edellytyksenä oikeudelle alentaa veron perustetta suhteessa laskussa esitettyyn veron perusteeseen on, että verovelvollisella on ennen sen verokauden, jonka aikana tavaran tai palvelun hankkija on saanut [korjatun] laskun, veroilmoituksen jättämisajan päättymistä hallussaan ilmoitus siitä, että tavaran tai palvelun hankkija on vastaanottanut korjatun laskun tavarasta tai palvelusta, josta lasku on laadittu, ja loukataanko tällä edellytyksellä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää esittämällään kysymyksellä, kattaako arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksen käsite vaatimuksen, jonka mukaan alkuperäisestä laskusta ilmenevän veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, ja ovatko arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate esteenä tällaiselle vaatimukselle.

20 Siitä, kattaako arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksen käsite pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen vaatimuksen, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta ja 73 artiklasta seuraa, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu niiden hintoihin, ja että veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

21 Erityisesti liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin”.

22 Kyseisen direktiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista sillä ehdolla, että yhdenvertaista kohtelua verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä noudatetaan, että nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ja että tätä mahdollisuutta ei käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen saman direktiivin 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

23 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä niissä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, on todettava, että näissä säännöksissä annetaan jäsenvaltiolle harkintavalta muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, jotka verovelvollisten on täytettävä kyseisten valtioiden viranomaisten edessä, jotta ne voivat alentaa liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta vastaavasti veron perustetta.

24 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että siinä tapauksessa, että hinnanalennus myönnetään liiketoimen suorittamisen jälkeen, pääasiassa kyseessä olevan Puolan lainsäädännön mukaan edellytyksenä veron perusteen vastaavalle alentamiselle on, että verovelvollisella on hallussaan tavaran tai palvelun

hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, ja että tämän vaatimuksen tarkoituksena on varmistaa arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen ja estää petoksia, kuten muun muassa Puolan hallitus toteaa.

25 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksen käsite ja kyseisen direktiivin 273 artiklassa tarkoitettu velvollisuuden käsite kattavat samanaikaisesti tällaisen vaatimuksen.

26 Siitä, ovatko arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate esteenä tällaiselle vaatimukselle, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen suoritettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (ks. asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok., s. I-3801, 16 kohta).

27 Tämä säännös on ilmaus kuudennen arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (ks. vastaavasti em. asia Goldsmiths, tuomion 15 kohta).

28 Oikeuskäytännöstä käy ilmi myös, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus, joka on yksi arvonlisäveroa koskevalla unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. vastaavasti em. asia Goldsmiths, tuomion 21 kohta; asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5295, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-489/09, Vandoorne, tuomio 27.1.2011, Kok., s. I-225, 27 kohta).

29 Jos näin ollen arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat vaatimukset voidaan esittää, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että jäsenvaltiot antavat tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (em. asia Stadeco, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa annetusta mahdollisuudesta säätää, että arvonlisäveron ylijäämä siirretään seuraavalle verokaudelle tai palautetaan, että jäsenvaltioiden tästä tarkemmin määräämät ehdot eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi (asia C-274/10, komissio v. Unkari, tuomio 28.7.2011, Kok., s. I-7289, 45 kohta).

31 Unionin tuomioistuin on korostanut, että näiden ehtojen on oltava sellaisia, että niiden perusteella verovelvollinen voi saada kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan takaisin asianmukaisin tavoin, mikä edellyttää sitä, että se palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa (em. asia komissio v. Unkari, tuomion 45 kohta).

32 Tässä asiassa on todettava, että se, että tavaroiden luovuttajalla tai palvelujen suorittajalla on hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, voidaan katsoa todisteeksi siitä, että tavaran tai palvelun hankkijalle on annettu tieto siitä, että sen täytyy laskea mahdollinen oikeutensa arvonlisäveron vähentämiseen korjatun laskun perusteella.

33 Pääasiassa kyseessä olevalla vaatimuksella voidaan lähtökohtaisesti edesauttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista sekä petosten ja verotulojen menettämisen vaaran eliminoimista. Tästä seuraa, että Puolan tasavalta voi perustellusti katsoa, että tämä vaatimus on arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa ja 273 artiklassa mainittujen oikeutettujen päämäärien mukainen.

34 Puolan tasavalta totesi unionin tuomioistuimessa yhtäältä, että pääasiassa kysymyksessä olevaa vaatimusta sovelletaan ainoastaan maan sisäisiin liiketoimiin, ja toisaalta, että siihen ei ole liitetty mitään muotoehtoa ja se voidaan näin olleen täyttää kaikilla asianmukaisilla keinoilla. Vaatimusta ei voida katsoa periaatteessa liian sitovaksi verovelvollisten eli tavaroiden luovuttajien ja palvelujen suorittajien kannalta.

35 KFP totesi kuitenkin istunnossa, että käytännössä hallinto hyväksyy ainoastaan tietynmuotoisen vastaanottoilmoituksen, eli jäljennöksen korjatusta laskusta, johon on lyöty tavaran tai palvelujen hankkijan leima.

36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, minkä muotoisia vastaanottoilmoitusten on oltava, jotta verohallinto hyväksyy ne todisteeksi pääasiassa kyseessä olevan vaatimuksen noudattamisesta.

37 Sitä paitsi on niin, että koska tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi siksi, että sillä on hallussaan kyseinen vastaanottoilmoitus, laskea maksettavaksi tulevan arvonlisäveron korjatussa laskussa olevien määrien perusteella tai saada takaisin verohallinnolle maksamansa arvonlisäveron ylijäämän koko määrän, arvonlisäveron neutraalisuus ei periaatteessa vaarannu kyseisen vaatimuksen johdosta.

38 Koska vastaanottoilmoituksen hallussapito kuitenkin on kansallisen oikeuden mukaan ehdoton edellytys korjatussa laskussa ilmoitettujen määrien perusteella maksettavaksi tulevan arvonlisäveron laskemiselle tai maksetun arvonlisäveron ylijäämän takaisin saamiselle, on todettava, että tämän tuomion 29–31 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron neutraalisuudelle aiheutetaan haittaa, jos tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada tällainen vastaanottoilmoitus kohtuullisessa ajassa.

39 KFP täsmensi tässä yhteydessä ilman, että lausumaa olisi kiistetty, että Puolan oikeudessa ei aseteta tavaroiden tai palvelujen hankkijalle pakottavaa oikeudellista velvoitetta ilmoittaa korjatun laskun vastaanottamisesta; ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, pitääkö tämä paikkansa.

40 Jos tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen takia saada kohtuullisessa ajassa takaisin alkuperäisen laskun perusteella verohallinnolle maksamansa arvonlisäveron ylijäämä, arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate edellyttävät, että kyseinen jäsenvaltio sallii, että verovelvollinen näyttää muilla keinoin kansallisissa veroviranomaisissa yhtäältä, että se on noudattanut vaadittavaa huolellisuutta kyseessä olevan tapauksen olosuhteissa sen varmistamiseksi, että tavaran tai palvelun hankkijalla on hallussaan korjattu lasku ja tämä on saanut laskusta tiedon, ja toisaalta, että kyseessä oleva liiketoimi on todella toteutettu korjatussa laskussa mainittujen edellytysten mukaisesti.

41 Tätä varten voidaan käyttää korjatun laskun jäljennöksiä tai tavaran tai palvelujen hankkijalle osoitettua muistutusta, jossa sitä pyydetään lähettämään vastaanottoilmoitus, sekä – kuten KFP esitti istunnossa ilman, että sen lausumaa olisi kiistetty siltä osin – maksutodisteita tai kirjanpitomateriaalia, joiden perusteella voidaan selvittää, paljonko tavaran tai palvelun hankkija on todellisuudessa maksanut kyseisestä liiketoimesta verovelvolliselle.

42 Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava seuraavasti:

— Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksen käsite kattaa vaatimuksen, jonka mukaan alkuperäisestä laskusta seuraavan veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus.

— Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate eivät lähtökohtaisesti ole esteenä tällaiselle vaatimukselle. Jos kuitenkin osoittautuu, että verovelvollisen eli tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada kohtuullisessa ajassa tällainen vastaanottoilmoitus, tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa ei voida estää näyttämästä muilla keinoin kansallisissa veroviranomaisissa yhtäältä, että se on noudattanut vaadittavaa huolellisuutta kyseessä olevan tapauksen olosuhteissa sen varmistamiseksi, että tavaran tai palvelun hankkijalla on hallussaan korjattu lasku ja tämä on saanut laskusta tiedon, ja toisaalta, että kyseessä oleva liiketoimi on todella toteutettu korjatussa laskussa mainittujen edellytysten mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksen käsite kattaa vaatimuksen, jonka mukaan alkuperäisestä laskusta seuraavan veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on hallussa tavaran tai palvelun hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus.

Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate eivät lähtökohtaisesti ole esteenä tällaiselle vaatimukselle. Jos kuitenkin osoittautuu, että verovelvollisen eli tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada kohtuullisessa ajassa tällainen vastaanottoilmoitus, tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa ei voida estää näyttämästä muilla keinoin asianomaisen jäsenvaltion veroviranomaisissa yhtäältä, että se on noudattanut vaadittavaa huolellisuutta kyseessä olevan tapauksen olosuhteissa sen varmistamiseksi, että tavaran tai palvelun hankkijalla on hallussaan korjattu lasku ja tämä on saanut laskusta tiedon, ja toisaalta, että kyseessä oleva liiketoimi on todella toteutettu korjatussa laskussa mainittujen edellytysten mukaisesti.

Allekirjoitukset