UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä maaliskuuta 2012*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 9, 168, 169 ja 178 artikla — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu liiketoimintahankkeen toteuttamiseksi — Yhtiön yhtiömiesten suorittama maa-alueen osto — Laskut, jotka on laadittu ennen kuin vähennystä vaativa yhtiö on rekisteröity

Asiassa C-280/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 31.3.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.6.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.6.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna, edustajanaan veroneuvoja M. Pawlik,

— Puolan hallitus, asiamiehinään M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska ja A. Kramarczyk,

— Saksan hallitus, asiamiehenään C. Blaschke,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou ja M. Michelogiannaki,

— Ranskan hallitus, asiamiehenään J.-S. Pilczer,

— Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

kuultuaan julkisasiamiehen 15.9.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 9, 168 ja 169 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna -niminen avoin yhtiö (jäljempänä Polski Trawertyn) sekä sen yhtiömiehet P. Granatowicz ja M. Wąsiewicz (jäljempänä yhtiömiehet) ja vastaajana Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Poznańin veroviraston johtaja) ja joka koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä tiettyjen sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu ennen yhtiön rekisteröimistä kaupparekisteriin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

_ _”

5 Direktiivin 2006/112 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

b) verovelvollisen 138, 142, 144, 146–149, 151, 152, 153 ja 156 artiklan, 157 artiklan 1 kohdan b alakohdan, 158–161 ja 164 artiklan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 135 artiklan 1 kohdan a–f alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.”

6 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa 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 Direktiivin 2006/112 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

8 Direktiivin 2006/112 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

2) edellä 33 artiklassa tarkoitetuista tavaroiden luovutuksista;

3) tavaroiden luovutuksista 138 artiklan mukaisesti;

4) ennakkomaksuista, jotka tälle on maksettu ennen 1, 2 ja 3 alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia;

5) ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, on maksanut tälle ennen palvelujen suorittamisen päättymistä.”

9 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

1) laskun laatimispäivä;

– –

4) edellä 214 artiklassa tarkoitettu hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tämä on ottanut vastaan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, josta tämä on veronmaksuvelvollinen, taikka 138 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen;

5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

_ –”

10 Direktiivin 2006/112 273 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.”

Kansallinen säännöstö

11 Puolassa 11.3.2004 annetun arvonlisäverolain (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1) Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2) Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta, myös silloin, kun liiketoimia toteutetaan kertaluonteisesti sellaisissa olosuhteissa, joiden perusteella on katsottava, että liiketoimet on tarkoitus toteuttaa uudelleen. Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

12 Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään 15 §:ssä tarkoitettujen verovelvollisten verollisiin liiketoimiin, mainituilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan, tämän rajoittamatta 114 §:n, 119 §:n 4 momentin, 120 §:n 17 ja 19 momentin sekä 124 §:n soveltamista.”

13 Arvonlisäverolain 86 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei 3–7 momentissa toisin säädetä, ostoihin sisältyvän veron määrä on

1) niiden arvonlisäverojen yhteismäärä, jotka ilmenevät verovelvollisen vastaanottamista laskuista ja jotka koskevat

   a) tavaroiden ja palvelujen hankintaa,

   b) etukäteen suoritettuja maksuja (käsirahat, ennakkomaksut, maksuerät), siltä osin kuin niistä on kannettava vero,

   c) kaupitsijan suorittamaa kaupintasopimuksen kohteena olevien tavaroiden toimitusta,

_ –”

14 Arvonlisäverolain 86 §:n 10 momentin 1 kohdan mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy veroilmoituksessa sen ajanjakson osalta, jona verovelvollinen on saanut laskun tai tulliasiakirjan – –.

15 Arvonlisäverolain 106 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei 2, 4 ja 5 momentissa sekä 119 §:n 10 momentissa ja 120 §:n 16 momentissa toisin säädetä, 15 §:ssä tarkoitetut verovelvolliset ovat velvollisia laatimaan laskuja, jotka sisältävät erityisesti myyntiä, myyntipäivämäärää, verotonta kappalehintaa, veron perustetta, verokantaa ja veron määrää, vaadittua hintaa sekä verovelvollista ja hankkijaa koskevat tiedot.”

16 Veronpalautuksen myöntämisestä tietyille verovelvollisille, ennakkomaksuista suoritetun veron palauttamisesta, laskujen laatimisesta ja säilyttämisestä sekä sellaisia tavaroita ja palveluja, joihin arvonlisäveronvapautusta ei sovelleta, koskevasta luettelosta 25.5.2005 annetun valtiovarainministeriön asetuksen (Dz. U., nro 95, järjestysnumero 798), jota sovellettiin 1.12.2008 asti, 9 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdan mukaan myynnistä laaditun laskun on sisällettävä ainakin myyjän ja hankkijan etu- ja sukunimeä tai liikenimeä, tai sen mahdollista lyhennettä, ja näiden osoitteita koskevat tiedot sekä myyjän ja hankkijan arvonlisäverotunniste.

17 Puolan lainsäädännön mukaan arvonlisäverosta vapautetaan apportit, jotka sijoitetaan siviiliyhtiöihin ja kauppayhtiöihin. Avoin yhtiö on kuitenkin olemassa vasta siitä lähtien, kun se kirjataan kaupparekisteriin.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Ulosottomies laati 22.12.2006 yhtiömiehille osoitetun laskun luonnonkiviavolouhoksen sisältävän kiinteistön hankinnasta.

19 Yhtiömiehet perustivat 26.4.2007 Polski Trawertynin. Samana päivänä notaari laati tälle yhtiölle osoitetun laskun yhtiön perustamista koskevasta notaarin laatimasta asiakirjasta ja siihen liittyvistä jäljennöksistä.

20 Toimivaltaiset viranomaiset totesivat Polski Trawertynissä vuoden 2007 kesäkuun ja syyskuun välistä ilmoituskautta koskevien tarkastusten perusteella ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määriä koskevia sääntöjenvastaisuuksia. Ne totesivat, että yhtiö oli vuoden 2007 kesäkuun aikana ilmoittanut liian suuren ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän sen vuoksi, että kaksi edellä mainittua laskua oli merkitty kyseisen yhtiön kirjanpitoon.

21 Viranomaiset totesivat ensimmäisestä laskusta, että Polski Trawertynillä ei ollut lupaa vähentää siinä mainittua arvonlisäveroa, koska kiinteistön hankkija ei ollut yhtiö itse vaan luonnolliset henkilöt, jotka mainitun yhtiön 26.4.2007 toteutetun perustamisen jälkeen olivat sijoittaneet kiinteistön yhtiöön apporttina. Veroviranomaiset totesivat toisesta laskusta, ettei senkään perusteella syntynyt vähennysoikeutta, koska se oli laadittu ennen kuin Polski Trawertyn oli kirjattu kaupparekisteriin. Koska tämä oli tehty 5.6.2007, lasku oli osoitettu sellaiselle yhtiölle, joka ei vielä ollut olemassa.

22 Koska Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu vahvisti Polski Trawertynin tekemän oikaisuvaatimuksen johdosta verohallinnon kannan, kyseinen yhtiö saattoi asian Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniun (Poznańin alueellinen hallintotuomioistuin) käsiteltäväksi. Tämä tuomioistuin hylkäsi valituksen, joten kyseinen yhtiö teki kassaatiovalituksen.

23 Valituksensa tueksi kyseinen yhtiö väitti muun muassa, että koska tietty omaisuus – tarkemmin sanottuna pääasiassa luonnonkiviavolouhos – oli hankittu liiketoiminnan aloittamista varten ja tämä aikomus oli sittemmin vahvistettu objektiivisilla seikoilla eli yrityksen perustamisella ja sen

rekisteröimisellä verovelvolliseksi, voidaan kohtuudella päätellä, että yhtiömiehet olivat toimineet direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettuina verovelvollisina. Kyseisen direktiivin 168 ja 169 artiklan nojalla verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyy aiottua liiketoimintaa varten aiheutuneisiin investointimenoihin.

24 Naczelny Sąd Administracyjny katsoo, että siinä vireillä olevan oikeusriidan ratkaisu riippuu siitä kysymyksestä, voiko Polski Trawertyn direktiivin 2006/112 9, 168 ja 169 artiklan sekä 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan valossa ja pääasialle ominaisten tosiseikkojen perusteella vähentää sen arvonlisäveron, joka on maksettu hankinnoista, joita sen yhtiömiehet ovat tehneet ennen kuin kyseinen yhtiö on ollut olemassa oikeushenkilönä.

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

”1) Onko tulevien yhtiömiesten yhteenliittymällä, jolle aiheutuu investointimenoja ennen yhtiön virallista rekisteröimistä kauppayhtiöksi ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, oikeus vähentää yhtiön rekisteröimisen ja verovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen – – direktiivin 2006/112 – – 9 artiklan sekä 168 ja 169 artiklan perusteella vero, joka sisältyy yhtiön verotettavaa toimintaa varten aiheutuneisiin investointimenoihin?

2) Estääkö aiheutuneista investointimenoista laadittu lasku, joka on osoitettu yhtiömiehille eikä yhtiölle, investointimenoista suoritetun ostoihin sisältyvän veron vähentämisen ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetulla tavalla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Aluksi on todettava, että – kuten unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa käydyistä keskusteluista ilmenee – on selvää, etteivät Polski Trawertynin yhtiömiehet voi pääasiassa sovellettavan kansallisen säännöstön mukaisesti vedota sellaisiin investointimenoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jotka he ovat suorittaneet Polski Trawertynin liiketoimintaa varten ennen sen rekisteröimistä yhtiöksi ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, koska kyseinen investointiomaisuuden apportti on verovapaa liiketoimi. Näin ollen on todettava, että sen lisäksi, ettei pääasian kaltaisessa tilanteessa kansallisessa lainsäädännössä sallita sitä, että kyseinen yhtiö vähentää kyseessä olevasta investointiomaisuudesta maksetun arvonlisäveron, siinä estetään myös yhtiömiehiä, jotka ovat suorittaneet investointimenot, käyttämästä vähennysoikeutta.

27 Näin ollen ensimmäinen kysymys on ymmärrettävä niin, että sillä halutaan lähtökohtaisesti tietää, onko direktiivin 2006/112 9, 168 ja 169 artiklaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei anneta yhtiön yhtiömiehille eikä yhtiölle oikeutta vähentää sellaisiin investointimenoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jotka yhtiömiehet ovat suorittaneet yhtiön tulevaa liiketoimintaa varten ennen yhtiön rekisteröintiä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi.

28 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 1 kohdassa, joka on lähtökohtaisesti samanlainen kuin direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta, tarkoitettu taloudellinen toiminta (liiketoiminta) voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä ja että valmistelevaa toimintaa, kuten toiminnan harjoittamista varten tarpeellisten välineiden hankkimista ja näin ollen myös kiinteistön ostamista, on

jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvina (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 22 kohta ja asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996, Kok., s. I-857, 15 kohta).

29 Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että periaate, jonka mukaan arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana, ja että olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun kiinteistöä todella käytetään eli kun verotettavia tuloja syntyy. Jokainen muunlainen tulkinta johtaisi siihen, että arvonlisävero rasittaisi taloudellista toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että sillä olisi mahdollisuutta vähentää se, ja siihen, että investointimenot jakaantuisivat sattumanvaraisesti ennen varsinaista kiinteistön käyttöä ja sen jälkeen suoritettuihin menoihin (ks. mm. em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta ja em. asia INZO, tuomion 16 kohta).

30 Oikeuskäytännössä on päätelty tästä, että sitä, joka toteuttaa mainittuja kiinteän omaisuuden tulevaan hyödyntämiseen läheisesti liittyviä ja sitä varten välttämättömiä investointitoimia, on pidettävä kuudennen direktiivin mukaisena verovelvollisena (ks. em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta).

31 Tästä seuraa, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jolle on ominaista se, että yhtiön yhtiömiehet ovat ennen mainitun yhtiön rekisteröimistä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi suorittaneet välttämättömiä investointeja, jotta heidän yhtiönsä voi tulevaisuudessa käyttää kiinteistöä, kyseisiä yhtiömiehiä voidaan pitää arvonlisäverotusta varten verovelvollisina ja heillä on näin ollen lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

32 Näin ollen siitä seikasta, että yhtiömiesten yhtiölle suorittama kiinteistöapportti on vapautettu arvonlisäverosta eivätkä kyseiset yhtiömiehet peri arvonlisäveroa tästä liiketoimesta, ei voi olla seurauksena, että arvonlisäveron kustannukset tulevat heidän kannettavikseen heidän liiketoiminnassaan ilman että he voivat vähentää niitä tai saada niistä palautusta (ks. vastaavasti em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta).

33 Toiseksi on todettava, että oikeuskäytännössä on katsottu, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti verovelvollinen, jonka ainoana tarkoituksena on valmistella toisen verovelvollisen liiketoimintaa ja joka ei ole suorittanut yhtään verollista liiketoimea, voi käyttää vähennysoikeutta toisen verovelvollisen suorittamien verollisten liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5547, 41 ja 42 kohta). Tämä kuudennen direktiivin tulkinta koski tapausta, jossa arvonlisävero, jonka ensimmäinen verovelvollinen halusi vähentää, liittyi suoritteisiin, jotka tämä oli hankkinut toisen verovelvollisen suunnittelemien verollisten liiketoimien toteuttamiseksi.

34 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 46–49 kohdassa, edellä mainitussa asiassa Faxworld annettuun tuomioon johtaneen oikeusriidan tosiseikat ja siihen sovellettava säännöstö olivat erilaiset kuin nyt esillä olevassa pääasiassa. Yhteisöjen tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa esittämän tulkinnan taustalla olevat perustelut pätevät kuitenkin pääasialle ominaisten olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa.

35 On siis pääteltävä, että koska kansallisen lainsäädännön mukaisesti yhtiömiehet eivät voi vedota Polski Trawertynin suorittamiin verollisiin liiketoimiin voidakseen vapautua kyseisen yhtiön toimintaa varten toteuttamiinsa investointitoimiin liittyvistä arvonlisäverokustannuksista, vaikka heitä voidaankin pitää arvonlisäverotusta varten verovelvollisina, kyseisen yhtiön on verorasituksen neutraalisuuden takaamiseksi saatava ottaa huomioon kyseiset investoinnit arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä (ks. vastaavasti em. asia Faxworld, tuomion 42 kohta).

36 Tätä päätelmää ei horjuta väite, jonka mukaan se, että yhtiömiehille annetaan pääasian kaltaisessa tilanteessa oikeus saada takaisin maksamansa arvonlisävero, tai se, että Polski Trawertyn saa vähentää tämän arvonlisäveron, voi lisätä arvonlisäveroa koskevien petosten tai väärinkäytösten vaaraa.

37 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että verovelvollisen asema saavutetaan ja vähennysoikeutta voidaan käyttää ainoastaan silloin, kun arvonlisäveron vähennystä vaativa on osoittanut, että edellytykset sen saamiseksi ovat täyttyneet ja objektiiviset seikat tukevat hänen aikomustaan aloittaa verollisiin liiketoimiin johtava liiketoiminta. Jos veroviranomainen toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty tavalla, joka merkitsee petosta tai väärinkäyttöä, se voi vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista taannehtivasti (ks. mm. em. asia Rompelman, tuomion 24 kohta; em. asia INZO, tuomion 24 kohta ja asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1599, 33 kohta).

38 Näiden seikkojen perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 9, 168 ja 169 artiklaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei anneta yhtiön yhtiömiehille eikä yhtiölle oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyy näiden yhtiömiesten ennen kyseisen yhtiön perustamista ja rekisteröintiä yhtiön liiketoimintaa varten suorittamiin investointimenoihin.

Toinen kysymys

39 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, onko direktiivin 2006/112 168 artiklaa ja 178 artiklan a alakohtaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan pääasian kaltaisissa olosuhteissa yhtiö ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa siitä syystä, että lasku, joka on laadittu ennen kyseisen yhtiön rekisteröintiä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, on osoitettu tämän saman yhtiön tuleville yhtiömiehille.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010, Kok., s. I-7467, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdasta ilmenee mainitun oikeuden muodollisista edellytyksistä, että sen käyttämisen edellytyksenä on laskun hallussapito. Direktiivin 2006/112 226 artiklassa täsmennetään, että rajoittamatta kyseisen direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia kyseisen direktiivin 220 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa. Saman direktiivin 226 artiklan 1 ja 5 kohdan mukaisesti laskussa on oltava laskun laatimispäivä sekä verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite.

42 Näistä säännöksistä seuraa, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä direktiivin 2006/112 säännöksissä. Kuten kyseisen direktiivin 273 artiklasta ilmenee, jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista mutta ne eivät voi käyttää tätä mahdollisuutta siihen, että ne asettavat muita velvollisuuksia kyseisessä direktiivissä säädettyjen velvollisuuksien lisäksi (ks. em. asia Pannon Gép Centrum, tuomion 40 kohta).

43 Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Jos veroviranomaisilla näin ollen on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisten liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi asettaa kyseisen verovelvollisen vähennysoikeudelle lisäedellytyksiä, joiden seurauksena tätä oikeutta ei voida käyttää (ks. käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän osalta asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 42 kohta).

44 Pääasiasta on todettava, että – kuten ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevista perusteluista ilmenee – direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetyt aineelliset edellytykset näyttävät täyttyneen, jotta Polski Trawertyn voi käyttää oikeutta vähentää kiinteistön hankintaan liittyvän arvonlisäveron, koska kyseinen liiketoimi on suoritettu mainitun yhtiön verollisia liiketoimia varten.

45 Koska se, ettei Polsky Trawertyn voinut vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, johtui siitä, ettei tätä yhtiötä vielä ollut rekisteröity kaupparekisteriin eikä se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi kyseistä hankintaa koskevan laskun laatimispäivänä ja lasku oli näin ollen osoitettu yhtiömiehille, vaikka – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut – henkilöt, joiden täytyi maksaa ostoihin sisältyvä arvonlisävero, ja henkilöt, jotka muodostavat Polski Trawertynin, ovat samoja, tämän vähennysoikeuden epäämisen on katsottava johtuvan puhtaasti muodollisesta velvollisuudesta.

46 Kuten julkisasiamies on täsmentänyt ratkaisuehdotuksensa 72 kohdassa, tällaisen velvollisuuden noudattamista ei voida vaatia, koska pääasian kaltaisessa tilanteessa tämän vaatimuksen vaikutuksesta vähennysoikeutta ei voitaisi käyttää ja siten arvonlisäveron neutraalisuus kyseenalaistettaisiin.

47 Oikeuskäytännöstä ilmenee yhtäältä, että vaikka verovelvollisten onkin direktiivin 2006/112 213 artiklan mukaan ilmoitettava verovelvollisina harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta, jäsenvaltioilla ei ole oikeutta tällaisen ilmoituksen puuttuessa evätä verovelvolliselta vähennysoikeuden käyttämistä (ks. em. asia Nidera Handelscompagnie, tuomion 48 kohta).

48 Toisaalta oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka laskulla on tärkeä tehtävä tositteena sen takia, että se voi sisältää tarkastettavissa olevia tietoja, tietyissä olosuhteissa tiedot voidaan pätevästi todeta muulla keinoin kuin laskun avulla ja vaatimus kaikilta osiltaan direktiivin 2006/112 säännösten mukaisen laskun hallussapidosta voi kyseenalaistaa verovelvollisen vähennysoikeuden (ks. vastaavasti asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004, Kok., s. I-3303, 51 ja 52 kohta).

49 On todettava, että – kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee – pääasian kaltaisessa tilanteessa arvonlisäveron luotettavan ja tehokkaan kantamisen varmistamiseksi välttämättömät tiedot ovat saatavilla.

50 Näiden päätelmien perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklaa ja 178 artiklan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella pääasian kaltaisissa olosuhteissa yhtiö ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kun lasku, joka on laadittu ennen kyseisen yhtiön rekisteröimistä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, on osoitettu yhtiön yhtiömiehille.

Oikeudenkäyntikulut

51 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9, 168 ja 168 artiklaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ei anneta yhtiön yhtiömiehille eikä yhtiölle oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyy näiden yhtiömiesten ennen kyseisen yhtiön perustamista ja rekisteröintiä yhtiön liiketoimintaa varten suorittamiin investointimenoihin.**

2) **Direktiivin 2006/112 168 artiklaa ja 178 artiklan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella pääasian kaltaisissa olosuhteissa yhtiö ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kun lasku, joka on laadittu ennen kyseisen yhtiön rekisteröimistä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, on osoitettu yhtiön yhtiömiehille.**

Allekirjoitukset