Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2016 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 178 artiklan a alakohta — Vähennysoikeus — Vähennysoikeuden käyttämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 226 artiklan 6 ja 7 alakohta — Laskun pakolliset tiedot — Suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu — Päivä, jolloin palvelut on suoritettu

Asiassa C-516/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 3.11.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.11.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (esittelevä tuomari) ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.1.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, edustajanaan P. Braz, advogado,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja A. Cunha,

— Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.2.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 178 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan 6 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (jäljempänä Barlis) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja joka koskee kyseisen viranomaisen päätöstä olla hyväksymättä Barlisin erään asianajotoimiston sille suorittamien oikeudellisten palvelujen vastaanottajana maksaman arvonlisäveron vähentämistä sillä perusteella, että asianajotoimiston antamat laskut eivät täytä kansallisessa lainsäädännössä asetettuja muotovaatimuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, lukuun ottamatta 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, joissa on kyse tavaran vuokrauksesta määräajaksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

4 Saman direktiivin 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 Edellä mainitun direktiivin 178 artiklassa 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;

_ _”

6 Saman direktiivin 219 artiklassa säädetään, että laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.

7 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;

– –”

8 Direktiivin 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:

– –

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

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;

– –”

9 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.”

Portugalin oikeus

10 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että arvonlisäverolain (código do IVA) 36 §:n 5 momentin b kohdassa säädetään, että laskussa on oltava ”luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden tavanomainen nimitys ja siinä on täsmennettävä sovellettavan verokannan määrittämiseksi tarvittavat tiedot”.

11 Arvonlisäverolain 19 §:n 2 momentin a kohdan ja 6 momentin mukaan oikeus laskuun merkityn arvonlisäveron vähentämiseen on vain siinä tapauksessa, että lasku täyttää muun muassa arvonlisäverolain mainitussa 36 §:n 5 momentin b kohdassa asetetut edellytykset.

Pääasia ja ennakkoratkaisupyyntö

12 Barlis, jonka kotipaikka on Lissabonissa (Portugali), harjoittaa hotellitoimintaa ja niiden yhteydessä toimivissa ravintoloissa ravintolatoimintaa.

13 Barlis käytti vuosina 2008–2010 asianajajien muodostaman yhteisön oikeudellisia palveluja (jäljempänä kyseessä olevat oikeudelliset palvelut), joista sille esitettiin neljä laskua (jäljempänä kyseessä olevat laskut), joihin sisältyivät seuraavat kuvaukset:

— lasku nro 02170/2008, 26.8.2008 – ”1.12.2007 alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”

— lasku nro 32100478, 17.12.2008 – ”palkkiot kesäkuusta tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista”

— lasku nro 32101181, 29.4.2009 – ”palkkiot tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista”, ja

— lasku nro 32104126, 2.6.2010 – ”palkkiot 1.11.2009 alkaen tähän päivään asti suoritetuista oikeudellisista palveluista”.

14 Barlis käytti oikeuttaan vähentää näihin laskuihin merkitty arvonlisävero.

15 Toimivaltaiset viranomaiset aloittivat Barlisin jättämien arvonlisäveron palauttamishakemusten jälkeen tarkastusmenettelyt vuosien 2008–2011 osalta. Viranomaiset katsoivat tarkastusten päätyttyä, että Barlisilla ei ollut oikeutta vähentää kyseessä oleviin oikeudellisiin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa sillä perusteella, että Barlisin asianajajien toimittamissa laskuissa olevat kuvaukset olivat riittämättömiä. Viranomaiset ehdottivat näin ollen, että arvonlisäverotusta oikaistiin 8 689,49 eurolla, joka vastaa näiden oikeudellisten palveluiden osalta vähennetyn arvonlisäveron määriä.

16 Sen jälkeen kun Barlisille oli ilmoitettu sen oikeudesta tulla kuulluksi ennen päätöksen tekoa, se esitti liiteasiakirjat, joihin sisältyi yksityiskohtaisempi erittely kyseessä olevista oikeudellisista palveluista.

17 Toimivaltaiset viranomaiset pysyttivät kuitenkin ehdottamansa oikaisut siitä syystä, että kyseessä olevat laskut olivat puutteellisia. Viranomaisten mukaan kyseistä laissa säädetyn muodon laiminlyöntiä ei voitu korjata liittämällä asiakirja-aineistoon sellaisia asiakirjoja, joista puuttuvat tiedot kävivät ilmi, koska nämä liitteet eivät ole laskuja ”vastaavia asiakirjoja”. Tällaisten ”vastaavien asiakirjojen” oli nimittäin itsessään täytettävä kaikki arvonlisäverolain 36 §:n 5 momentissa vaaditut edellytykset, eikä näin ollut pelkän liitteen osalta.

18 Barlis teki 31.5.2013 kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 25.9.2013 tehdyllä päätöksellä sillä perusteella, että kyseessä olevissa laskuissa oleva maininta ”oikeudelliset palvelut” ei täyttänyt direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdassa olevia vaatimuksia eikä kyseisen direktiivin täytäntöönpanemiseksi annettujen kansallisten säännösten mukaisia vaatimuksia, koska tähän mainintaan ei sisältynyt suoritettujen palvelujen erittelyä eikä niiden yksikkömäärää tai kokonaismäärää.

19 Oikaisuvaatimuksensa hylkäämisen jälkeen Barlis pyysi 30.12.2013 yhdestä välimiehestä muodostuvan välimiesoikeuden perustamista.

20 Tässä yhteydessä Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali), jonka käsiteltäväksi asia on saatettu ja joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, toteaa, että sen tehtävänä on päättää siitä, täyttävätkö kyseessä olevissa laskuissa olevat tiedot arvonlisäverolain 36 §:n 5 momentin b kohdassa vaaditut edellytykset, joiden mukaan laskussa on oltava ”luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden tavanomainen nimitys ja siinä on täsmennettävä sovellettavan verokannan määrittämiseksi tarvittavat tiedot”.

21 Kyseinen tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että kansallisen lainsäädännön tulkinnan on oltava direktiivin 2006/112 226 artiklan mukainen, jossa luetellaan tyhjentävästi ne tiedot, jotka ovat pakollisia arvonlisäverotusta varten toimitettavissa laskuissa ja joihin kuuluvat kyseisen säännöksen 6 alakohdan mukaan ”luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu”.

22 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Antaako direktiivin [2006/112] 226 artiklan 6 alakohdan asianmukainen tulkinta [vero- ja tulliviranomaiselle] mahdollisuuden pitää maininnan ’tietystä päivästä alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut’ tai pelkän maininnan ’tähän päivään 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?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisukysymys koskee nimenomaisesti ainoastaan direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohtaa. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, jonka avulla se voi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun asian, asian tarkastelussa on otettava huomioon myös direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohta ja 226 artiklan 7 alakohta. Tästä on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen tehtävänä on tulkita kaikkia unionin oikeussääntöjä, joita kansalliset tuomioistuimet tarvitsevat ratkaistakseen niiden käsiteltäväksi saatetut asiat, vaikka näitä säännöksiä ei olisi nimenomaisesti mainittu kansallisten tuomioistuinten unionin tuomioistuimelle esittämissä kysymyksissä (tuomio 16.7.2015, Abcur, C-544/13 ja C-545/13, EU:C:2015:481, 33 kohta).

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys sisältää kaksi osaa, jotka on käsiteltävä erikseen. Kysymyksensä ensimmäisellä osalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 226 artiklaa tulkittava siten, että laskut, jotka sisältävät ainoastaan – pääasiassa kyseessä olevien mainontojen kaltaiset maininnat – ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut” tai maininnan ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, ovat tämän artiklan 6 ja 7 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia. Kysymyksensä toisella osalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset veroviranomaiset voisivat evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että verovelvollisella on hallussaan lasku, joka ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, vaikka kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, täyttyvätkö tämän oikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset.

Kysymyksen ensimmäinen osa, joka koskee direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohdan noudattamista

25 Aluksi on palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 226 artiklassa täsmennetään, että rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia kyseisen direktiivin 220 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa. Tästä seuraa, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä direktiivin 2006/112 säännöksissä (ks. vastaavasti tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, 40 ja 41 kohta).

26 Ensinnäkin direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdassa vaaditaan, että laskuun on sisällyttävä tiedot suoritettujen palveluiden laajuudesta ja laadusta. Tämän säännöksen sanamuodosta käy ilmi, että suoritettujen palvelujen laajuuden ja luonteen täsmentäminen on pakollista, mutta siinä ei kuitenkaan tarkenneta, että suoritetut konkreettiset palvelut on välttämättä kuvattava tyhjentävästi.

27 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 30, 32 ja 46 kohdassa, laskussa olevien pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa. Näin ollen tämän tavoitteen valossa on tutkittava, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset laskut direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdan vaatimusten mukaisia.

28 Pääasiassa on niin, että vaikka suoritetut palvelut on luokiteltu kyseessä olevissa laskuissa ”oikeudellisiksi palveluiksi”, tämä käsite kattaa – kuten Portugalin hallitus on todennut kirjallisissa huomautuksissaan – erittäin suuren määrän erilaisia palveluja ja siihen sisältyy etenkin sellaisia palveluja, jotka eivät välttämättä kuulu liiketoiminnan piiriin. Tästä seuraa, että maininta ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut” tai maininta ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut” eivät näytä osoittavan riittävän yksityiskohtaisesti kyseessä olevien palvelujen luonnetta. Lisäksi kyseinen maininta on niin yleinen, ettei siitä käy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 60–63 kohdassa mainitsemista syistä ilmi suoritettujen palvelujen laajuus. Näin ollen edellä mainittu maininta ei täytä a priori direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdassa asetettuja edellytyksiä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

29 Toiseksi direktiivin 2006/112 226 artiklan 7 alakohdassa vaaditaan, että laskuun sisältyy päivä, jolloin palvelut on suoritettu tai saatettu päätökseen.

30 Tätä vaatimusta on tulkittava myös sen tavoitteen valossa, johon direktiivin 2006/112 226 artiklan kaltaisista laskujen pakollisista tiedoista määräämisellä pyritään ja joka on – kuten tämän tuomion 27 kohdassa on palautettu mieleen – mahdollistaa, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa. Laskun kohteena olevien palveluiden suorittamispäivän avulla voidaan valvoa, milloin verotettava tapahtuma toteutuu, ja näin ollen määrittää ne verosäännökset, joita laskun kohteena olevaan liiketoimeen on ajallisesti sovellettava.

31 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevien laskujen kohteena oleviin oikeudellisiin palveluihin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja. Direktiivin 2006/112 64 artiklassa säädetään, että tällaiset palvelut katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat. Näin ollen direktiivin 2006/112 226 artiklan 7 alakohdassa säädettyjen vaatimusten täyttämistä varten on välttämätöntä, että nämä ajanjaksot mainitaan tällaisia suorituksia koskevissa laskuissa.

32 Tästä on todettava, että kyseessä olevien niiden laskujen, jotka koskevat ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritettuja oikeudellisia palveluita”, osalta näyttää siltä, että niissä täsmennetään tilitysjakso. Sitä vastoin yhteen kyseessä olevista laskuista sisältyy ainoastaan maininta ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”. Tässä laskussa ei mainita kyseisen ajanjakson alkamispäivää, eikä sen perusteella voida näin ollen määritellä sitä ajanjaksoa, jota kyseessä olevat tilitykset koskevat.

33 Näin ollen on katsottava, että lasku, johon sisältyy ainoastaan maininta ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut” ilman, että siinä olisi täsmennetty, mikä tilitysjakson alkamispäivä oli, ei täytä direktiivin 2006/117 226 artiklan 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä.

34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin silloin, jos se toteaa, että kyseessä olevat laskut eivät täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdasta seuraavia vaatimuksia, tarkistaa, sisältyykö Barlisin toimittamiin liiteasiakirjoihin yksityiskohtaisempi esittely pääasiassa

kyseessä olevista oikeudellisista palveluista ja voidaanko ne kyseisen direktiivin 219 artiklan perusteella rinnastaa laskuihin sellaisina asiakirjoina, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.

35 Edellä olevasta seuraa, että esitetyn kysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava, että direktiivin 2006/112 226 artiklaa on tulkittava siten, että laskut, jotka sisältävät ainoastaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen maininnan ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, eivät a priori ole kyseisen artiklan 6 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia ja että laskut, jotka sisältävät ainoastaan maininnan ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, eivät a priori ole kyseisen artiklan 6 ja 7 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

Kysymyksen toinen osa, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle siitä aiheutuvia seurauksia, että lasku ei täytä direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä

36 Kysymyksensä toisella osalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle siitä aiheutuvat seuraukset, että direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohtaa ei ole noudatettu.

37 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut tässä yhteydessä sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavista aineellisista edellytyksistä on todettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisen pitää käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdasta ilmenee mainitun oikeuden muodollisista edellytyksistä, että sen käyttämisen edellytyksenä on kyseisen direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito (ks. vastaavasti tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, 41 kohta ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 29 kohta).

42 Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta; tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ja 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tästä seuraa, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.

44 Veroviranomaiset eivät saa rajoittaa tutkintaa pelkästään itse laskuun. Niiden on otettava huomioon myös verovelvollisen toimittamat lisätiedot. Tätä toteamusta vahvistaa direktiivin 2006/112 219 artikla, jonka mukaan laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun.

45 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ottaa käsiteltävässä pääasiassa huomioon kaikki kyseessä oleviin laskuihin ja Barlisin toimittamiin liiteasiakirjoihin sisältyvät tiedot sen tarkistamiseksi, täyttyvätkö sen arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset.

46 Tässä asiayhteydessä on korostettava ensinnäkin sitä, että arvonlisäveron vähennysoikeutta vaativan verovelvollisen on osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 37 kohta). Veroviranomaiset voivat siten vaatia verovelvollista esittämään niiden tarpeelliseksi katsomat todisteet sen arvioimiseksi, voidaanko vaadittu vähennys myöntää (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, 35 kohta).

47 Toiseksi on täsmennettävä, että jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia määräämään seuraamuksia siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle asetettuja muodollisia edellytyksiä ei ole noudatettu. Jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi sillä ehdolla, etteivät nämä toimenpiteet mene pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarannu niiden johdosta (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

48 Erityisesti on niin, että unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta muotovaatimusten noudattamatta jättämisen sanktioimiseksi (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Edellä olevista seikoista seuraa, että esitetyn kysymyksen toiseen osaan on vastattava, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset veroviranomaiset voisivat evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että verovelvollisella on hallussaan lasku, joka ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa asetettuja edellytyksiä, kun kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 226 artiklaa on tulkittava siten, että laskut, jotka sisältävät ainoastaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen maininnan ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, eivät a priori ole kyseisen artiklan 6 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia ja että laskut, jotka sisältävät ainoastaan maininnan ”tähän päivään asti suoritetut oikeudelliset palvelut”, eivät a priori ole kyseisen artiklan 6 ja 7 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansalliset veroviranomaiset voisivat evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että verovelvollisella on hallussaan lasku, joka ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa asetettuja edellytyksiä, kun kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.

Allekirjoitukset