



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

11 päivänä joulukuuta 2014\*

Ennakkoratkaisupyyntö — Välillinen verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — 18 ja 22 artikla — Vähennysoikeus — Yhteisöhankinnat — Käännetty veronmaksuvelvollisuus — Aineelliset edellytykset — Muodolliset edellytykset — Muodollisten edellytysten noudattamatta jättäminen

Asiassa C-590/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 7.10.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.11.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Idexx Laboratories Italia Srl**

vastaaan

**Agenzia delle Entrate,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit C. Toader, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Idexx Laboratories Italia Srl, edustajanaan avvocato F. Tesauro,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Socio,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Recchia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: italia.

## 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 on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 18 ja 22 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty kahdessa asiassa, jotka kansallinen tuomioistuin on yhdistänyt ja joissa vastakkain ovat Idexx Laboratories Italia Srl (jäljempänä Idexx) ja Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (verohallinto – Milanon verotoimisto 1, jäljempänä Agenzia) ja joissa on kyse yhtäältä mainitun viranomaisen tekemästä verotuspäätöksestä, jolla oikaistiin Idexxin vuodelta 1998 tekemää arvonlisäveroilmoitusta, ja toisaalta kyseisen yhtiön esittämän sovittelupyynnön hylkäämisestä.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Kuudenteen direktiiviin sisällytettiin direktiivillä 91/680 XVI a osasto, jonka otsikkona on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä” ja joka sisältää muun muassa 28 f–28 h artiklan.
- 4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”
- 5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

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

  - a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;
  - b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron;
  - c) arvonlisäveron, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan, 6 artiklan 3 kohdan ja 28 a artiklan 6 kohdan perusteella;
  - d) arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella.”
- 6 Kuudennen direktiivin 18 artikla, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, koskee ”vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä”, ja sen 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

--

d) kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on vastaanottajana tai ostajana veronmaksuvelvollinen 21 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa.”

7 Arvonlisäveron veronmaksuvelvollisten osalta kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan d alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 g artiklasta, säädetään, että arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan ”verollisen tavaroiden yhteisöhankinnan suorittava henkilö”.

8 Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, otsikkona on ”Sisäisen järjestelmän velvoitteet”, ja siinä säädetään seuraavaa:

” – –

2.

a) Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

b) – –

Verovelvollisen on pidettävä rekisteriä aineista, jotka toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnistuksen saanut toinen verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun on lähettänyt tai kuljettanut verovelvolliselle tästä toisesta jäsenvaltiosta tälle toiselle verovelvolliselle toimitettavaa valmistussopimukseen perustuvaa työtä varten.

– –

4.

a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. – –

b) Ilmoituksessa on esitettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa tähän veroon ja näihin vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

c) Ilmoituksessa on myös esitettävä:

– –

— toisaalta sellaisten 28 a artiklan 1 ja 6 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden yhteisöhankintojen arvonlisäveroton kokonaisarvo, joiden osalta verosaatavan syntyminen on alkanut.

– –

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

– –”

*Italian oikeus*

- 9 Valtaosa merkityksellisistä arvonlisäverosäännöksistä sisältyy yhtäältä arvonlisäveron käyttöön otosta ja sääntelystä 26.10.1972 annettuun tasavallan presidentin asetukseen nro 633 (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (GURI nro 292, Supplemento ordinario, 11.11.1972; jäljempänä DPR nro 633/72), jota on muutettu useaan otteeseen, ja toisaalta kivennäisöljyistä, alkoholista, alkoholijuomista ja valmistetusta tupakasta kannettavia veroja sekä arvonlisäveroa koskevien säännösten yhdenmukaistamisesta yhteisön direktiivien kanssa sekä tästä yhdenmukaistamisesta johtuvista muutoksista sekä hyväksytyjä veroneuvontakeskuksia koskevaa järjestelmää koskevista säännöksistä, veronpalautusmenettelyistä, paikallisen tuloveron (imposta locale sui redditi, ILOR) kantamatta jättämisestä yritysten tuloista välittömiä tulonhankkimiskuluja vastaavaan määrään asti, tietyistä hyödykkeistä kannettavan ylimääräisen kulutusveron perustamisesta vuodelle 1993 sekä muista verosäännöksistä 30.8.1993 annettuun asetukseen nro 331 (decreto-legge n. 331 – armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie) (GURI nro 203, 30.8.1993), joka muutettiin laiksi 29.10.1993 annetulla lailla nro 427 (GURI nro 255, 29.10.1993; jäljempänä DL nro 331/93).
- 10 Merkitykselliset säännökset laskutusta, laskujen rekisteröintiä ja ostoja koskevista yksityiskohtaista säännöistä ja yleisedellytyksistä ovat DPR nro 633/72:n 21, 23 ja 25 §:ssä.
- 11 DL nro 331/93:n 45 §:ssä säädetään yhteisön sisäisiä liiketoimia koskevasta vähennysoikeudesta seuraavaa:
- ”[DPR nro 633/72:n] 19 §:n ja sitä seuraavien pykälien mukaisesti ja niissä esitettyjen varaumien rajoissa yritys-, käsiteollis- tai ammattitoimintaa varten suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettava vero oikeuttaa vähennykseen.”
- 12 DL nro 331/93:n 46 §:n 1 momentin otsikkona on ”Yhteisön sisäisten liiketoimien laskutus”, ja sen mukaan yhteisöhankintoja koskevat laskut on numeroitava ja luovutuksensaajan tai palvelun vastaanottajan on täydennettävä ne merkitsemällä niihin Italian liiroina vastikkeen ja niiden muiden erien arvo, jotka muodostavat liiketoimen veron perustan, joka lasketaan ostettujen tavaroiden tai palvelujen veroprosentin mukaan.
- 13 Otsikon ”Yhteisönsisäisten liiketoimien kirjaaminen” alla DL nro 331/93:n 47 §:ssä säädetään seuraavaa:
- ”1. Laskut, jotka koskevat edellä 38 §:n 2 momentissa ja 3 momentin b kohdassa tarkoitettuja yhteisöhankintoja ja 46 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettuja liiketoimia – sen jälkeen, kun viimeksi mainittuihin liittyvät laskut on täydennetty saman momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla tavalla –, on kirjattava vastaanottokuukauden aikana tai, mikäli ne kirjataan myöhemmin, joka tapauksessa 15 päivän kuluessa vastaanotosta ja kyseisen kuukauden kohdalle erikseen [DPR nro 633/72:n] 23 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin numerojärjestyksessä siten, että myös liiketoimien vastike ulkomaisessa valuutassa ilmaistaan. Laskut, joita tarkoitetaan 46 §:n 5 momentissa, on kirjattava niiden antamispäivää vastaavalle kuukaudelle. Ne on kirjattava erikseen edellisissä virkkeissä säädettyissä määräajoissa myös [DPR nro 633/72:n] 25 §:ssä säädettyyn rekisteriin viitteittäin joko niiden vastaanottokuukaudelle tai antamispäivää vastaavalle kuukaudelle.
2. [DPR nro 633/72:n] 22 §:ssä tarkoitettut verovelvolliset voivat kirjata 1 momentissa tarkoitettut laskut asetuksen 24 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin annettujen laskujen rekisterin sijasta, sanotun kuitenkaan vaikuttamatta 1 momentissa säädettyjen määräaikojen ja toimintasäännösten soveltamiseen.

3. [DPR nro 633/72:n] 4 §:n 4 momentissa tarkoitettujen veronmaksuvelvollisten, jotka eivät ole verovelvollisia, on kirjattava numerojärjestyksessä tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettujen laskut [DPR nro 633/72:n] 39 §:n mukaisesti pidettyyn ja säilytettyyn erityiseen rekisteriin niiden vastaanottokuukautta seuraavan kuukauden aikana tai, kun kyse on 46 §:n 5 momentissa tarkoitetuista laskuista, niiden antamiskuukauden aikana.

4. Yhteisönsisäisiä liiketoimia koskevat laskut, joita tarkoitetaan 46 §:n 2 momentissa, on kirjattava erikseen [DPR nro 633/72:n] 23 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin numerojärjestyksessä ja niiden laskutuspäivän mukaisesti.

--”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 14 Vuoden 1998 aikana Idexx teki yhteisöhankintoja ranskalaiselta ja alankomaalaiselta yhtiöltä mutta laiminloi kansallisessa oikeudessa säädetty muodollisuudet.
- 15 Unionin tuomioistuimelle esitetystä aineistosta ilmenee, että Idexx ei kirjannut arvonlisäverorekisteriin eräitä ranskalaisen yhtiön laatimia laskuja.
- 16 Alankomaalaisen yhtiön laatimia laskuja ei ollut kirjattu Idexxin annettujen laskujen rekisteriin, vaan ainoastaan sen ostorekisteriin maininnalla ”arvonlisäveroton”.
- 17 Agenzia katsoi vuonna 2000 suorittamansa tarkastuksen päätteeksi, että edellä mainitut liiketoimet olivat arvonlisäveronalaisia yhteisöhankintoja, jotka tässä ominaisuudessa kuuluivat käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään. Agenzia osoitti tässä yhteydessä Idexxille pöytäkirjan, jossa todettiin, ettei se ollut noudattanut yhteisönsisäisten liiketoimien kirjaamista koskevaa Italian säännöstöä.
- 18 Mainitun pöytäkirjan johdosta Agenzia antoi 27.5.2004 Idexxille tiedoksi verotuspäätöksen, joka koski vuoden 1998 arvonlisäveroa ja veron suuruista määrää rangaistuksena DL nro 331/93:n 46 ja 47 §:ssä säädettyjen velvoitteiden laiminlyönnistä. Agenzia hylkäsi Idexxin tämän jälkeen esittämän sovittelupyynnön.
- 19 Idexx teki kaksi erillistä muutoksenhakuvaatimusta maksuunpanopäätöksestä ja päätöksestä hylätä sen sovittelupyynnön. Commissione tributaria provinciale di Milano hyväksyi molemmat vaatimukset ja kumosi näin maksuunpanopäätöksen ja päätöksen hylätä sovittelupyynnön.
- 20 Agenzia teki näistä ratkaisuista valituksen, jonka Commissione tributaria regionale della Lombardia hyväksyi. Se katsoi, että yhteisöhankintoja koskevissa Italian oikeuden säännöksissä ja erityisesti DL nro 331/93:n 46 ja 47 §:ssä asetetaan luovutuksensaajalle tai palvelun vastaanottajalle paitsi velvollisuus numeroida yhteisöhankintaan liittyvä lasku ja merkitä siihen kaikki seikat, jotka muodostavat liiketoimesta kannettavan veron perusteen, myös velvollisuus kirjata näin täydennetyt laskut ajoissa erikseen DPR nro 633/72:n 23 ja 25 §:ssä tarkoitettuihin eri rekistereihin.
- 21 Commissione tributaria regionale della Lombardia katsoi, että kirjaamisen laiminlyönti ei muodostanut muutovaatimuksen rikkomista vaan aineellisen laiminlyönnin ja että se oli senlaatuinen rikkominen, joka oikeutti oikaisun ja/tai maksuunpanopäätöksen.
- 22 Idexx teki kaksi kassaatiovalitusta Corte di cassazioneen, joka päätti yhdistää nämä kaksi asiaa. Idexx esittää valituksissaan kaksi samanlaista valitusperustetta, joissa se moittii, että Commissione tributaria regionale della Lombardia on lainvastaisesti pitänyt ”aineellisen laiminlyöntinä” yhteisöhankintoihin liittyvän laskutuksen ja laskujen rekisteröimisen puuttumista.

- 23 Idexx väittää, että yhteisöhankeilla ei ole aineellisia vaikutuksia eikä niistä synny velkoja eikä verosaamia vaan ainoastaan ”laskennallisia” velkoja ja saamia sekä muodollisia velvoitteita kirjata selvitystoimi kahteen arvonlisäverorekisteriin ilman aineellisia vaikutuksia.
- 24 Näin ollen se katsoo, että Agenzia ei voi tällaisten velvollisuuksien laiminlyönnin johdosta oikaista ostajan arvonlisäveroilmoitusta ja vaatia sitä maksamaan veron, joka on ainoastaan teoreettinen, jättäen huomiotta vähennysoikeuden, joka käsiteltävässä asiassa on kiistaton.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen ratkaistavana oleviin asioihin annettava vastaus riippuu siitä, kuinka tuomiota Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267) on tulkittava. Se toteaa, että tuota tuomiota tulkitaan samanaikaisesti kahdella eri tavalla Corte di cassazione ja täten kansallisessa oikeusjärjestyksessä, mikä johtaa kahteen erilaiseen lähestymistapaan.
- 26 Ensimmäisen lähestymistavan mukaan vähennysoikeus edellyttää, että käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden järjestelmää koskevissa kansallisissa säännöissä ja unionin oikeudessa edellytetyt itselaskutusta ja rekisteröintiä koskevat velvoitteet on täytetty, koska näiden velvoitteiden katsotaan olevan aineellisia velvoitteita.
- 27 Toisen lähestymistavan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun verosaatava syntyy, eli ei vähennysoikeuden käyttämiseksi säädettyjen muodollisuuksien täyttymisen jälkeen vaan lähtökohtaisesti silloin, kun tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus tapahtuu. Näin ollen niiden velvollisuuksien, jotka verovelvollisen on täytettävä kyseisen oikeuden käyttämiseksi, laiminlyönti ei voi johtaa itse vähennysoikeuden menettämiseen, mikäli – myös muilla tavoin – on osoitettu, että maksettavana oleva määrä on tosiasiallisesti suoritettu ja että vähennysoikeuden perustana olevat seikat eivät ole riidanalaisia. Muotovaatimusten laiminlyönti voi kuitenkin joissain tapauksissa oikeuttaa hallinnollisten seuraamusten soveltamisen.
- 28 Tässä tilanteessa Corte di cassazione päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko tuomiossa [Ecotrade (EU:C:2008:267)] vahvistettuja periaatteita – joiden mukaan [kuudennen direktiivin] 18 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 22 artikla ovat esteenä arvonlisäveroilmoitusten oikaisu- ja maksuunpanokäytännölle, jossa määrätään seuraamuksia yhtäältä kansallisessa lainsäädännössä kyseisen 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla käyttöön otetuista muotovaatimuksista johtuvien velvoitteiden laiminlyönnistä ja toisaalta kyseisen 22 artiklan 2 ja 4 kohdasta johtuvien kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteiden laiminlyönnistä siten, että vähennysoikeus evätään, mikäli sovelletaan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden järjestelmää – sovellettava myös siinä tapauksessa, että kyseisen lainsäädännön mukaiset velvoitteet on kokonaan laiminlyöty, jos ei ole kuitenkaan epäilystä veronmaksuvelvollisen asemasta ja hänen vähennysoikeudestaan?
- 2) Viitataan tuomion [Ecotrade (EU:C:2008:267)] eri kieliversiossa ’aineellisista vaatimuksista’ käytetyissä ilmaisuissa ’substantive requirements’ ja ’exigences de fond’ käännetyn veronmaksuvelvollisuuden tapausten osalta arvonlisäveron maksamisen vai verovelasta vastaamisen välttämättömyyteen vai sellaisten aineellisten edellytysten – jotka koskevat liiketoimintaan liittymistä, verollisuutta ja täyttä vähennyskelpoisuutta – olemassaoloon, joiden vuoksi on perusteltua kantaa kyseinen vero verovelvolliselta ja joissa määrätään vähennysoikeudesta, jonka tarkoituksena on suojella kyseisen veron neutraalisuutta koskevaa unionissa yhtenäisesti suojattua periaatetta?”



## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 29 Näillä kahdella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 22 artiklaa tulkittava siten, että niihin sisältyy vähennysoikeutta koskevia muotovaatimuksia, vai siten, että niihin sisältyy tätä oikeutta koskevia aineellisia vaatimuksia, joiden laiminlyönti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa johtaa vähennysoikeuden menettämiseen.
- 30 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 peruseriaate (tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Kuten unionin tuomioistuin on useita kertoja korostanut, tämä oikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan erityisesti välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio Tóth, EU:C:2012:549, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Näin luodulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaikesta sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio Tóth, EU:C:2012:549, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Hankittaessa veronalaisia tavaroita yhteisöhankintana on muistettava ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan d alakohdalla käyttöön otetun käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaisesti tavaran myyjän ja ostajan välillä ei makseta mitään arvonlisäveroa, koska ostaja on suoritetun hankinnan osalta maksuvelvollinen aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäverosta, mutta se voi kuitenkin lähtökohtaisesti vähentää tämän saman veron, ja näin veroviranomaisille ei jää maksettavaksi mitään.
- 34 Toiseksi on huomattava, että sovellettaessa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden määräävän muodollisuuksista, jotka koskevat vähennysoikeuden käyttämisen yksityiskohtia.
- 35 Asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamalla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei kuitenkaan saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaiseksi soveltamiseksi (tuomio Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, 50 kohta ja tuomio Fatorie, EU:C:2014:50, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Jotta arvonlisäveroa voidaan soveltaa ja jotta veroviranomaiset voivat valvoa sitä, kuudennen direktiivin 22 artiklassa asetetaan lisäksi arvonlisäveron maksuvelvollisille eräitä velvollisuuksia, kuten kirjanpitovelvollisuus ja ilmoitusvelvollisuus. Mainitun artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista.

- 37 Tällaiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. vastaavasti tuomio Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Ecotrade, EU:C:2008:267, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Kolmanneksi tuomion Ecotrade (EU:C:2008:267) 63 kohdasta ja sitä seuranneesta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (ks. mm. tuomio *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta; tuomio *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta; tuomio *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 62 kohta ja tuomio *Fatorie*, EU:C:2014:50, 35 kohta) ilmenee, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen yhteydessä verotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.
- 39 Tilanne voi olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, ne eivät voi asettaa verovelvollisen oikeudelle vähentää kyseinen vero sellaisia lisäedellytyksiä, joista voi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. vastaavasti tuomio *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Tämän suhteen on täsmennettävä, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset ovat edellytyksiä, jotka koskevat vähennysoikeuden perustetta ja laajuutta, kuten kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetyt edellytykset (ks. vastaavasti tuomio komissio v. *Alankomaat*, C-338/98, EU:C:2001:596, 71 kohta; tuomio *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, 26 ja 33 kohta; tuomio komissio v. *Unkari*, C-274/10, EU:C:2011:530, 44 kohta ja tuomio *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 43 ja 44 kohta).
- 42 Edellä mainittua oikeutta koskevat muodolliset edellytykset puolestaan sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäjärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten esimerkiksi kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevat velvollisuudet. Nämä edellytykset sisältyvät kuudennen direktiivin 18–22 artiklaan (ks. vastaavasti tuomio komissio v. *Alankomaat*, EU:C:2001:596, 71 kohta; tuomio *Collée*, EU:C:2007:549, 25 ja 26 kohta; tuomio *Ecotrade*, EU:C:2008:267, 60–65 kohta; tuomio *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, 47–51 kohta; tuomio *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, EU:C:2012:107, 41 ja 48 kohta ja tuomio *Tóth*, EU:C:2012:549, 33 kohta).
- 43 Kuten kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdasta ilmenee, veronalaisten tavaroiden yhteisöhankintoja koskevat aineelliset edellytykset edellyttävät, että hankinnat on tehnyt verovelvollinen, että viimeksi mainittu on myös velvollinen maksamaan näihin hankintoihin liittyvän arvonlisäveron ja että kyseessä olevia tavaroita käytetään sen veronalaisia liiketoimia varten.
- 44 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Agenzialla oli pääasiassa käytettävissään kaikki tarpeelliset tiedot sen toteamiseksi, että aineelliset edellytykset täyttyivät.
- 45 Näissä olosuhteissa kaikesta edellä esitetystä seuraa, että Idexxiltä ei voida evätä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua, pääasiassa kyseessä oleviin yhteisöhankintoihin liittyvää vähennysoikeutta sillä perusteella, ettei se ole täyttänyt kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 22 artiklan mukaisesti annetulla kansallisella lainsäädännöllä käyttöön otetuista muotovaatimuksista johtuvia velvoitteita. Tämä vähennysoikeus syntyy mainitun 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.



- 46 Näillä perusteilla esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 22 artiklaa on tulkittava siten, että niihin sisältyy vähennysoikeutta koskevia muotovaatimuksia, joiden laiminlyönti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa ei voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 47 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 22 artiklaa on tulkittava siten, että niihin sisältyy vähennysoikeutta koskevia muotovaatimuksia, joiden laiminlyönti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa ei voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen.**

Allekirjoitukset