



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

7 päivänä maaliskuuta 2018\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäverotunnisteen peruuttaminen – Velvollisuus maksaa arvonlisävero ajanjaksolta, jolloin arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa – Kyseisen ajanjakson aikana tehtyihin hankintoihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäminen

Asiassa C-159/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Constanța (Constanțan ylioikeus, Romania) on esittänyt 10.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.3.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

## **Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius**

vastaan

**Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații**  
ja

**A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Levits (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Borg Barthet ja F. Biltgen,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Romanian hallitus, asiamiehinään R.-H. Radu, C.-M. Florescu ja E. Gane,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja G.-D. Balan,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.

## tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna laskutussäätöjen osalta 13.7.2010 annetulla direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 167–169 ja 179 artiklan, 213 artiklan 1 kohdan, 214 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 273 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius (yksityinen elinkeinonharjoittaja Dobre M. Marius, jäljempänä Dobre) ja Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații (valtiovarainministeriö – verohallitus – Galațiin alueellinen verovirasto – oikaisuvaatimuksia käsittelevä yksikkö) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța (verohallitus – Galațiin alueellinen verovirasto – Constanțan läänin verohallinto – henkilöverotuksen Constanțan tarkastusyksikkö nro 2) (jäljempänä yhdessä veroviranomaiset) ja joka liittyy Dobren sellaisen ajanjakson aikana, jonka kuluessa hänen arvonlisäverotunnisteensa ei ollut voimassa, tekemiin hankintoihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Direktiivi 2006/112*

- 3 Direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”
- 4 Mainitun direktiivin 168 artiklassa, joka on sen X osastossa, jonka otsikko on ”Vähennykset”, 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 Kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että jotta verovelvollinen voisi käyttää tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, tämä edellyttää verovelvolliselta muun muassa

”– – XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”.
- 6 Saman direktiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.”

7 Direktiivin 2006/112 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

--”

8 Kyseisen direktiivin 2006/112 214 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

--”

9 Kyseisen direktiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

10 Mainitun direktiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

11 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.

--”

### *Romanian oikeus*

- 12 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) 11 §:n 1<sup>3</sup> momentissa säädetään seuraavaa:

”Romaniaan sijoittautuneilla verovelvollisilla, joiden arvonlisäverotunniste on 153 §:n 9 momentin b–e ja h kohdan mukaisesti poistettu, ei ole kyseisen ajanjakson aikana oikeutta vähentää tehtyihin hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, mutta heillä on velvollisuus maksaa kyseisen ajanjakson aikana suoritetuista veronalaisista liiketoimista VI luvun säännösten mukaisesti kannettava arvonlisävero. Tavaroiden ja/tai palvelujen niiden hankintojen osalta, jotka on tehty sellaisen ajanjakson aikana, jolloin asianomaisella ei ole pätevää arvonlisäverotunnistetta, ja jotka on tarkoitettu arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen toteutettavia liiketoimia varten ja joiden osalta on olemassa VI lukuun perustuva vähennysoikeus, arvonlisäveroa oikaistaan verovelvollisen hyväksi merkitsemällä se ensimmäiseen veroilmoitukseen, jonka tämä 156<sup>2</sup> §:n perusteella antaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen, tai johonkin myöhempään ilmoitukseen. Seuraavia veroja on oikaistava:

- a) vero, joka liittyy arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisajankohtana inventaarion perusteella todettuihin, varastossa oleviin tavaroihin ja käyttämättömiin palveluihin;
- b) vero, joka liittyy inventaarion perusteella todettuun kiinteään käyttöomaisuuteen, mukaan lukien sijoitusomaisuus, jonka osalta oikaisulle asetettu määräaika ei ole päättynyt, ja vero, joka liittyy inventaarion perusteella todettuun kiinteään käyttöomaisuuteen, jonka hankinta on tilikauden päättyessä kesken, kun asianomainen on rekisteröitymisajankohtana kyseisen omaisuuden omistaja. Rekisteröitymisajankohtana vielä poistamatta olevaan kiinteän käyttöomaisuuden hankintamenon osaan liittyvää veroa on oikaistava sellaisen kiinteän käyttöomaisuuden osalta, joka ei ole sijoitusomaisuutta. Sijoitusomaisuuteen sovelletaan 149 §:ää;
- c) vero, joka liittyy vastaisuudessa hankittaviin tavaroihin ja palveluihin eli tavaroihin ja palveluihin, joiden osalta verosaatava on 134<sup>2</sup> §:n 2 momentin a ja b kohdan mukaisesti syntynyt ennen rekisteröitymisajankohtaa ja joiden osalta verotettava tapahtuma eli luovutus tai suoritus tapahtuu kyseisen ajankohdan jälkeen.”

- 13 Kyseisen lain 153 §:n 9 momentin d kohdassa täsmennetään seuraavaa:

”[T]oimivaltaisten veroviranomaisten on poistettava henkilön arvonlisäverotunniste tämän pykälän mukaisesti:

--

- d) jos kyseinen henkilö ei ole puolivuotiskauden aikana ollenkaan jättänyt 156<sup>2</sup> §:ssä tarkoitettua arvonlisäveroilmoitusta mutta ei ole a tai b kohdassa tarkoitettussa tilanteessa, kulumassa olevaa puolivuotiskautta seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä lähtien. Näitä säännöksiä sovelletaan ainoastaan henkilöihin, joiden verokautena on yhden tai kolmen kalenterikuukauden jakso. Toimivaltaiset veroviranomaiset poistavat vuoden 2012 heinäkuuta koskevasta ilmoituksesta lähtien niiden henkilöiden arvonlisäverotunnisteen, joiden verokausi on kalenterikuukauden pituinen, tai vuoden 2012 kolmatta neljännestä koskevasta ilmoituksesta lähtien niiden henkilöiden arvonlisäverotunnisteen, joiden verokausi on kolmen kalenterikuukauden pituinen, jos nämä eivät ole ollenkaan antaneet 156<sup>2</sup> §:ssä tarkoitettua arvonlisäveroilmoitusta puolivuotiskauden aikana, jos kyse on henkilöistä, joiden verokausi on kalenterikuukauden pituinen, ja kahden peräkkäisen kolmen kalenterikuukauden pituisen ajanjakson aikana, jos kyse on henkilöistä, joiden verokausi on kolmen kalenterikuukauden pituinen, edellyttäen, että ensin mainitut henkilöt eivät ole a tai b

kohdassa tarkoitettussa tilanteessa sitä kuukautta seuraavasta ensimmäisestä päivästä lukien, jona määräaika kuudennen ilmoituksen jättämiseksi päättyi, ja toiseksi mainitut henkilöt sitä kuukautta seuraavasta ensimmäisestä päivästä lukien, jona määräaika toisen ilmoituksen jättämiseksi päättyi.”

14 Kyseisen lain 153 §:n 9<sup>1</sup> momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverotunnisteen poistamismenettely määräytyy voimassa olevien menettelysääntöjen mukaisesti. Jos arvonlisäverotunniste poistetaan 9 momentin a–e ja h kohdan perusteella, toimivaltaisten veroviranomaisten on rekisteröitävä kyseiset arvonlisäverovelvolliset soveltamalla 7<sup>1</sup> momenttia seuraavasti:

--

c) verovelvollisen pyynnöstä 9 momentin d kohdassa tarkoitettussa tilanteessa arvonlisätunnistetta koskevan päätöksen tiedoksiantoajankohdasta lukien verovelvollisen toimittamien seuraavien tietojen tai asiakirjojen perusteella:

1. arvonlisäveroilmoitukset, joita ei ole jätetty määräajassa
2. perusteltu hakemus, jossa ilmoitetaan, että verovelvollinen sitoutuu jättämään arvonlisäveroilmoitukset laissa säädetyissä määräajoissa

--”

15 Saman lain 156<sup>3</sup> §:n 10 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisten, joiden arvonlisäverotunniste on poistettu 153 §:n 9 momentin a–e kohdan nojalla, on jätettävä perittyä maksettavaa veroa koskeva ilmoitus 11 §:n 1<sup>1</sup> ja 1<sup>3</sup> momentin mukaisesti viimeistään sitä kuukautta seuraavan kuukauden 25 päivänä, jonka kuluessa verosaatava syntyi verovelvollisten suorittamista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista tai sellaisista tavaroiden taikka palvelujen hankinnoista, joiden osalta verovelvolliset ovat velvollisia maksamaan veron, kun nämä liiketoimet suoritettiin sellaisen ajanjakson aikana, jolloin verovelvollisella ei ollut pätevää arvonlisäverotunnistetta --

--”

### **Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset**

16 Dobre rekisteröitiin Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi 13.7.2011–31.7.2012 välistä ajanjaksoa varten.

17 Dobre ei jättänyt veroviranomaisille vuoden 2011 viimeistä neljänneistä ja vuoden 2012 ensimmäistä neljänneistä koskevia arvonlisäveroilmoituksia, mikä johti hänen arvonlisäverotunnisteensa poistamiseen 1.8.2012 lähtien.

18 Dobre jatkoi 1.8.2012 ja 31.7.2013 välisenä aikana arvonlisäveron sisältävien laskujen lähettämistä niitä koskevaa arvonlisäveroilmoitusta tekemättä.

19 Dobre jätti 30.1.2014 vuoden 2011 viimeistä neljänneistä ja vuoden 2012 ensimmäistä ja toista neljänneistä koskevat arvonlisäveroilmoitukset.

20 Verohallinto teki 1.7.–4.8.2015 toimitetun verotarkastuksen johdosta maksuunpanopäätöksen, jolla Dobre veloitettiin maksamaan muun muassa 183 301 Romanian leuta (RON) (noin 39 982 euroa) arvonlisäverona, jonka hän oli perinyt sen ajanjakson aikana, jolloin hänen arvonlisäverotunnisteensa ei ollut ollut voimassa (jäljempänä maksuunpanopäätös).

- 21 Dobre vaati, että se 123 266 RON:n (noin 26 887 euroa) suuruinen arvonlisäverona vaadittu summa, joka oli maksettu sellaisista tavaroista ja palveluista, joita hän oli käyttänyt suorittaakseen oikeushenkilöille toimialaansa kuuluvia palveluja sen ajanjakson aikana, jolloin hänen arvonlisäverotunnisteensa ei ollut ollut voimassa, voitaisiin vähentää, mutta verohallinto hylkäsi kyseisen vaatimuksen.
- 22 Dobre teki maksuunpanopäätöstä ja vähennysvaatimuksen epäämistä koskevan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin.
- 23 Dobre nosti Tribunalul Constanța (Constanța alioikeus, Romania) muun muassa maksuunpanopäätöstä koskevan kanteen, joka sekin hylättiin.
- 24 Dobre haki muutosta Tribunalul Constanța ratkaisuun ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, Curtea de Apel Constanța (Constanța ylioikeus, Romania).
- 25 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että verovelvolliseen kohdistuneella kiellolla vähentää toimintaa harjoitettaessa tehtyihin ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa ja hänelle samanaikaisesti asetetulla velvollisuudella maksaa suorittamiensa palvelujen yhteydessä peritty arvonlisävero, vaikkei hänen arvonlisäverotunnisteensa ollut ollut voimassa, pyritään direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaisesti torjumaan veronkiertoa. Se on kuitenkin epävarma siitä, onko tällainen sääntö vähennysoikeutta koskevan perusperiaatteen mukainen.
- 26 Tässä tilanteessa Curtea de Apel Constanța on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin [2006/112] 167, 168, 169 ja 179 artiklaa sekä 213 artiklan 1 kohtaa, 214 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jolla verovelvollinen, joka on poistettu arvonlisäverovelvollisia koskevasta rekisteristä, velvoitetaan pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa maksamaan valtiolle sellaisen ajanjakson aikana peritty arvonlisävero, jona rekisteröinti ei ollut voimassa, antamatta tälle kuitenkaan oikeutta vähentää saman ajanjakson aikana tehtyihin ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään selvittää pääasiallisesti, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että verohallinto epää verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun tämän arvonlisäverotunniste on poistettu rekisteristä sillä perusteella, että tämä on tietyn ajanjakson ajan jättänyt arvonlisäveroilmoitukset antamatta laissa säädettyssä määräajassa.
- 28 Aluksi on syytä muistuttaa, että 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 Euroopan unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi erityisesti kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 30 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai sen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta).
- 32 Direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetty arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen sekä verovelvolliselle kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetty velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei voida kyseenalaistaa varsinkaan arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena olevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 kohta).
- 33 Tästä seuraa, ettei arvonlisäverovelvollista saada estää käyttämästä vähennysoikeuttaan sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä (tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 51 kohta).
- 34 Unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut, että verovelvollisen kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteiden noudattamatta jättämisen sanktiointi vähennysoikeuden menettämällä menee selvästi pidemmälle kuin on tarpeen näiden velvoitteiden oikean soveltamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta).
- 35 Tilanne voisi olla toinen, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vähennysoikeuden epäminen riippuu näet enemmän aineellisten edellytysten täyttymättä jäämisen osoittamiseksi tarvittavien tietojen puuttumisesta kuin tietyn muotovaatimuksen noudattamatta jättämisestä (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 44 ja 45 kohta).
- 36 Vähennysoikeus voidaan samoin evätä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta)
- 37 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee yhtäältä, että Dobren arvonlisäverotunniste poistettiin lain nro 571/2003 153 §:n 9 momentin d kohdan mukaisesti sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ollut laissa säädettyssä määräajassa jättänyt vuoden 2011 viimeistä neljännestä ja vuoden 2012 ensimmäistä ja toista neljänneistä koskevia arvonlisäveroilmoituksia. Toisaalta mainittu verovelvollinen ei ollut antanut tällaisia ilmoituksia vuoden 2012 elokuun ja vuoden 2013 heinäkuun välisenä aikana, vaikka hän jatkoi arvonlisäveron sisältävien laskujen lähettämistä, mistä seurasi, etteivät veroviranomaiset myöntäneet hänelle arvonlisäveron vähennysoikeutta kyseiseltä ajanjaksolta.

- 38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tämän tuomion 35 kohdassa esitetyt seikat huomioon ottaen tarkistaa, oliko verohallinnolla käytettävissään tarvittavat tiedot sen toteamiseksi, täyttyvätkö Dobren ostotapahtumista maksaman arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset siitä huolimatta, että hän jätti noudattamatta muodollisia edellytyksiä verohallinnon välttämällä tavalla.
- 39 Tältä osin on muistutettava direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenevän, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan kyseisen oikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (ks. vastaavasti mm. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 kohta).
- 40 Unionin tuomioistuin on joka tapauksessa katsonut, että vaikka muodollisten velvoitteiden laiminlyönti ei estä luotettavan näytön esittämistä siitä, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä on noudatettu, tällainen tilanne voi olla veropetoksen yksinkertaisin tilanne, jossa verovelvollinen tarkoituksellisesti jättää täyttämättä sille kuuluvat muodolliset velvoitteet veron maksun välttämiseksi (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 55 kohta).
- 41 Etenkin sellaisen arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättäminen, joka mahdollistaa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen, on omiaan estämään veron täsmällisen kantamisen ja näin ollen kyseenalaistamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan. Näin ollen unionin oikeus ei ole esteenä sille, että jäsenvaltiot pitävät tällaisia laiminlyöntejä veropetokseen kuuluvana menettelynä ja epäävät tällaisessa tapauksessa vähennysoikeuden (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 56 kohta).
- 42 Näiden seikkojen perusteella direktiivin 2006/112 167–169 ja 179 artiklaa, 213 artiklan 1 kohtaa, 214 artiklan 1 kohtaa sekä 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että verohallinto epäa verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun on osoitettu, ettei verohallinnon käytettävissä ole voinut kyseisen verovelvollisen laiminlyöntien vuoksi olla tarvittavia tietoja sen toteamiseksi, että kyseisen verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksaman arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät, tai kun on osoitettu, että verovelvollinen on toiminut vilpillisesti voidakseen saada vähennysoikeuden, minkä tutkiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

### 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167–169 ja 179 artiklaa, 213 artiklan 1 kohtaa, 214 artiklan 1 kohtaa sekä 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että verohallinto epäa verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun on osoitettu, ettei verohallinnon käytettävissä ole voinut kyseisen verovelvollisen laiminlyöntien**



**vuoksi olla tarvittavia tietoja sen toteamiseksi, että kyseisen verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksaman arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät, tai kun on osoitettu, että verovelvollinen on toiminut vilpillisesti voidakseen saada vähennysoikeuden, minkä tutkiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.**

Allekirjoitukset