

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

12 päivänä heinäkuuta 2012 (*)

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vähennysoikeus – Preklusiivinen määräaika arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle – Tehokkuusperiaate – Arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-284/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (Bulgaria) on esittänyt 25.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

EMS-Bulgaria Transport OOD

vastaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiv,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

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

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.3.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- EMS-Bulgaria Transport OOD, edustajanaan advokat N. Nikolov,
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiv, asiamiehinnään E. Raycheva ja G. Arnaudov,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinnään T. Ivanov ja E. Petranova,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 179, 180 ja 273 artiklan sekä tehokkuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa EMS-Bulgaria Transport OOD (jäljempänä EMS) nosti kanteen veronoikaisupäätöksestä, jolla veroviranomaiset epäivät ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

4 Kyseisen direktiivin 68 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan.

Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.”

5 Mainitun direktiivin 69 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, verosaatava syntyy 220 artiklassa tarkoitetun laskun laatimishetkellä, jos tämä lasku on laadittu verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivään mennessä.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

7 Kyseisen 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:

— —

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti

— —”

8 Mainitun direktiivin 179 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia

verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 180 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.”

10 Kyseisen direktiivin 182 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.”

11 Saman direktiivin 213 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —

2. Rajoittamatta 1 kohdan ensimmäisen alakohdan säännösten soveltamista, verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista 3 artiklan 1 kohdan mukaan ei suoriteta arvonlisäveroa, on ilmoitettava suorittavansa tällaisia hankintoja, jos mainitussa artiklassa säädetty edellytykset sille, että arvonlisäveroa ei suoriteta, eivät enää täyty.”

12 Saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”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

b) jokainen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi

c) jokainen verovelvollinen, joka suorittaa jäsenvaltion alueella tavaroiden yhteisöhankintoja kyseisen alueen ulkopuolella suorittamiaan 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan kuuluvia liiketoimia varten.”

13 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

Bulgarian oikeus

14 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 6 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa ’tavaroiden luovutuksena’ pidetään

- 1) tavaraa koskevan omistusoikeuden tai muun esineoikeuden siirtämistä valtion tai kunnan viranomaisten määräyksen tai toimen taikka lain nojalla korvausta vastaan
- 2) tavaran tosiasiallista luovuttamista tätä tavaraa koskevan omistusoikeuden siirtämistä koskevan sopimuksen perusteella lykkäävän ehdon tai määräajan mukaisesti
- 3) tavaran tosiasiallista luovuttamista tätä tavaraa koskevan omistusoikeuden nimenomaista siirtämistä koskevan leasing-sopimuksen perusteella; tätä säännöstä ei sovelleta, jos leasing-sopimuksessa sovittiin ainoastaan tavaraa koskevan omistusoikeuden siirtämisen mahdollisuudesta
- 4) tavaran tosiasiallista luovuttamista henkilölle, joka toimii omissa nimissään ja kolmannen henkilön lukuun.”

15 ZDDS:n 13 §:n 1 momentin mukaan yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden hankkimista sekä ZDDS:n 6 §:n 2 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa sellaisen tavaran tosiasiallista vastaanottamista, joka lähetetään tai kuljetetaan toisesta jäsenvaltiosta maan alueelle, jos toimittaja on verovelvollinen, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa.

16 ZDDS:n 25 §:n sanamuoto on seuraava:

- ”1. Tässä laissa ’verotettavalla tapahtumalla’ tarkoitetaan verovelvollisen tämän lain nojalla suorittamaa tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, tavaroiden yhteisöhankintaa ja 16 §:ssä tarkoitettua tavaroiden tuontia.
2. Verotettava tapahtuma toteutuu sinä päivänä, jona tavaran omistusoikeus siirtyy tai palvelu suoritetaan.
3. Edellä 2 momentissa tarkoitettujen tapausten lisäksi verotettava tapahtuma toteutuu
- 1) päivänä, jona tavara tosiasiallisesti luovutetaan 6 §:n 2 momentin mukaisesti, 6 momentissa tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta

— —

6. Jos tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta koskeva ennakkomaksu maksetaan kokonaan tai osittain ennen verotettavan tapahtuman toteutumista 2, 3 tai 4 momentin mukaisesti, verosaatava syntyy maksun vastaanottamisen yhteydessä (vastaanotetun määrän suuruisena), ellei maksua oteta vastaan yhteisöluovutuksen yhteydessä. Näissä tapauksissa oletetaan, että vero sisältyy maksun määrään.”

17 ZDDS:n 63 §:ssä säädetään seuraavaa:

- ”1. Kun kyseessä on yhteisöhankinta, verotettava tapahtuma toteutuu sinä päivänä, jona

verotettava tapahtuma toteutuisi kotimaisen luovutuksen osalta.

--

3. Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy 1 ja 2 momentissa tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivänä.

4. Poiketen siitä, mitä 3 momentissa säädetään, verosaatava syntyy laskun laatimishetkellä, jos tämä lasku on laadittu verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15 päivään mennessä.”

18 ZDDS:n 70 §:n 4 momentista ilmenee, ettei ZDDS:n 99 §:n nojalla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyllä henkilöllä ole arvonlisäveron vähennysoikeutta.

19 ZDDS:n 71 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Henkilö käyttää arvonlisäveron vähennysoikeuttaan jonkin seuraavien edellytysten täyttyessä:

--

5. Henkilöllä on hallussaan 114 §:n edellytykset täyttävä asiakirja, henkilö on laatinut 117 §:ssä tarkoitetun ilmoituksen ja noudattanut 86 §:ssä asetettuja edellytyksiä, kun kyseessä on yhteisöhankinta.”

20 ZDDS:n 72 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Tämän lain mukaisesti rekisteröity henkilö voi käyttää vähennysoikeuttaan sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, tai jonkin kolmen seuraavan verokauden aikana.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettua oikeutta käytetään, jos henkilö

1) sisällyttää 1 momentissa tarkoitetun verokauden tuloksen yhteydessä määritetyn arvonlisäveron vähennyksen 125 §:ssä tarkoitettuun saman verokauden arvonlisäveroilmoitukseen

2) esittää 71 §:ssä tarkoitetun asiakirjan 124 §:n mukaisessa ostoreskontrassa 1 momentissa tarkoitulta verokaudelta.”

21 ZDDS:n 99 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tämän lain mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi on rekisteröidyttävä jokaisen verovelvollisen ja oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, jota ei ole rekisteröity 96, 97 tai 98 §:n, 100 §:n 1 tai 3 momentin taikka 102 §:n nojalla ja joka vastaanottaa tavaroiden yhteisöhankinnan.

2. Edellä 1 momenttia ei sovelleta, jos veronalaisten yhteisöhankintojen kokonaisarvo on kuluvana kalenterivuonna enintään 20 000 Bulgarian leviä (BGN).

3. Edellä 2 momentissa tarkoitettujen henkilöiden on esitettävä hakemus tämän lain mukaisesta rekisteröinnistä viimeistään seitsemän päivää ennen sitä päivää, jona verotettava tapahtuma toteutuu siitä hankinnasta, jonka vaikutuksesta veronalaisten yhteisöhankintojen kokonaisarvo ylittää 20 000 BGN. Yhteisöhankintaa, jonka vaikutuksesta edellä mainittu kynnysarvo ylittyy, verotetaan tämän lain mukaisesti.

4. Edellä 2 momentissa mainittu arvo ilmenee veronalaisten yhteisöhankintojen kokonaisarvosta, lukuun ottamatta uusien ajoneuvojen ja valmisteveron alaisten tavaroiden

hankintaa, vähennettynä arvonlisäverolla, joka on suoritettava tai suoritettiin jäsenvaltiossa, josta tavarat on kuljetettu tai lähetetty.

5. Edellä 1 momenttia ei sovelleta

1) 168 §:ssä tarkoitettuihin henkilöihin, jotka ostavat uusia ajoneuvoja

2) 2 §:n 4 momentissa tarkoitettuihin henkilöihin (jotka tekevät valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöhankintoja).

6. Henkilön, joka on rekisteröity tämän pykälän mukaisesti ja jonka on 96, 97 tai 98 §:n nojalla rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi tai joka voi 100 §:n 1 tai 3 momentin nojalla hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, on rekisteröidyttävä pakolliseen rekisteröitymiseen tai vapaaehtoiseen hakeutumiseen sovellettavan menettelyn mukaisesti ja sitä koskevan määräajan kuluessa.”

22 ZDDS:n 100 §:n 1 ja 2 momentin mukaan verovelvollinen, joka ei täytä ZDDS:n 96 §:n 1 momentissa (vähintään 50 000 BGN:n suuruinen verollinen liikevaihto kuluvaan kuukauteen edeltävän viimeisen 12 kuukauden aikana) tai kyseisen lain 99 §:n 1 momentissa säädettyjä pakollisen rekisteröitymisen edellytyksiä, voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tämän lain mukaisesti.

23 ZDDS:n 73 a §:ssä, joka on ollut voimassa 1.1.2009 alkaen, säädetään seuraavaa:

”1. Jos kyseessä on tavaroiden luovutus, josta vastaanottaja on velvollinen suorittamaan veron, arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy myös silloin, kun tavaroiden toimittaja ei ole laatinut asiakirjaa 114 §:n edellytysten mukaisesti ja/tai vastaanottajalla ei ole hallussaan 71 §:n 2, 4 tai 5 momentissa tarkoitettua asiakirjaa ja/tai vastaanottaja ei ole noudattanut 72 §:ssä asetettuja edellytyksiä, mikäli tavaroiden luovutusta ei ole salattu ja vastaanottajan kirjanpito sisältää tiedot siitä.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä sen verokauden aikana, jona verosaatava on syntynyt – –”

24 ZDDS:n muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain siirtymä- ja loppusäännösten 18 §:ssä, joka on myös ollut voimassa 1.1.2009 alkaen, säädetään seuraavaa:

”1. Rekisteröidyt henkilöt, jotka ovat luovutettavan tavaran vastaanottajia tai maahantuojia ja jotka ovat 8 luvussa tarkoitettuina verovelvollisina vastuussa veron suorittamisesta ennen tämän lain voimaantuloa ja jotka eivät tähän ajankohtaan mennessä ole tilittäneet veroa 86 §:n 1 momentin mukaisesti ja/tai käyttäneet vähennysoikeuttaan, voivat tilittää veron tai käyttää vähennysoikeuttaan neljän kuukauden kuluessa tämän lain voimaantulosta.

2. Jos edellä 1 momentissa tarkoitettut henkilöt ovat vähentäneet arvonlisäveron vasta 72 §:n 1 momentissa tarkoitettua määräajan päättymisen jälkeen, heidän katsotaan käyttäneen vähennysoikeuttaan lainmukaisesti.

3. Edellä 2 momenttia ja 73 a §:ää sovelletaan tämän lain voimaantulon ajankohtana vireillä oleviin hallinnollisiin menettelyihin ja oikeudenkäynteihin.

– –”

25 ZDDS:n 72 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä on sovellettava 1.1.2010 lukien, säädetään seuraavaa:

"Tämän lain mukaisesti rekisteröity henkilö voi käyttää vähennysoikeuttaan sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, tai jonkin seuraavan 12 verokauden aikana."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

26 Ennakkoratkaisupyyynnöstä käy ilmi, että Marcotran International Transport C.A. -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Espanjassa, myi 14.11.2008 käytettyjä kuorma-autoja ja vetoajoneuvoja EMS:lle, jonka kotipaikka on Bulgariassa. Kyseinen espanjalainen toimittaja laati tässä yhteydessä 10 laskua, joiden kohteena oli "käytettyjen kuorma-autojen/vetoajoneuvojen myynti", ja teki yhteisöluovutuksesta ilmoituksen arvonlisäveron tietojenvaihtojärjestelmää koskevaan sähköiseen tietokantaan (VIES, "VAT Information Exchange System").

27 Kyseisestä pyynnöstä ilmenee lisäksi, että EMS hakeutui 22.12.2008 vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi ZDDS:n 100 §:n 1 momentin mukaisesti ja että rekisteröinti tapahtui 12.1.2009.

28 EMS laati kesäkuussa 2009 10 ilmoitusta yhteisöhankinnoista ZDDS:n 117 §:n mukaisesti, sovellettuna yhdessä ZDDS:n 84 §:n kanssa. EMS tilitti suoritettavan veron ja käytti vähennysoikeuttaan. Tässä yhteydessä sovellettiin käännettyä verovelvollisuutta koskevia sääntöjä.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan veroviranomaiset katsoivat, että EMS oli vastaanottanut 14.11.2008 sellaisten tavaroiden yhteisöhankinnan, jotka eivät olleet uusia ajoneuvoja eivätkä valmisteveron alaisia tuotteita eivätkä ne siten kuuluneet ZDDS:n 99 §:n 5 momentissa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan. Koska yhteisöhankintojen kokonaisarvo ylitti 20 000 BGN ja koska yhteisöhankinnan verotettava arvo oli yli 20 000 BGN kussakin 10 laskussa, EMS:n on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ZDDS:n 99 §:n 1 momentin nojalla ja tilitettävä kyseisen lain 86 §:n ja 99 §:n 3 momentin mukaisesti arvonlisävero yhteisöhankinnan kokonaisarvosta, määrältään 229 548,50 BGN. Arvonlisävero tilitettiin marraskuun 2008 sijaan kesäkuussa 2009.

30 Tämän viivästymisen johdosta EMS:n oli maksettava 18 250,38 BGN viivästyskorkoja.

31 Veroviranomaiset epäivät lisäksi ZDDS:n 70 §:n 4 momentin nojalla EMS:ltä arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, että kyseistä oikeutta oli käytetty ZDDS:n 72 §:n 1 momentissa säädetyn määräajan jälkeen ja ettei ZDDS:n muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain, joka tuli voimaan 1.1.2009, siirtymä- ja loppusäännösten 18 §:ää voitu soveltaa.

32 Sekä Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiville (Plovdivin yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) tehty oikaisuvaatimus että Administrativen sad – grad Plovdivissa (Plovdivin hallintotuomioistuin) nostettu kanne hylättiin.

33 Viimeksi mainitun tuomioistuimen mukaan ZDDS:n 73 a § on aineellinen säännös, jota on sovellettava 1.1.2009 lukien. Säännöksen takautuvasta vaikutuksesta säädetään ZDDS:n muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain, joka tuli myös voimaan 1.1.2009, siirtymä- ja loppusäännösten 18 §:ssä. Tämän pykälän nojalla arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröidyt henkilöt voivat tilittää veron ja käyttää vähennysoikeuttaan muutoslain voimaantuloa seuraavan neljän kuukauden aikana, jos arvonlisäverosaatava syntyi ennen mainitun lain voimaantuloa. Koska EMS ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi mainitun 18 §:n tullessa voimaan, se ei kyseisen tuomioistuimen mukaan voi vedota tähän säännökseen eikä sillä siten ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin, että EMS:ltä evättiin arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, ettei se ollut noudattanut preklusiivista määräaikaa, eikä sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

35 EMS teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin).

36 Tämä tuomioistuin katsoo, että kyseessä oli yhteisöhankinta ja että verosaatava oli syntynyt 14.11.2008 laskujen laatimisen yhteydessä. Se, ettei EMS tuona ajankohtana ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ZDDS:n mukaisesti, ei tarkoita, ettei yhteisöhankintaa ollut tapahtunut.

37 Varhoven administrativen sad korostaa, että se, että henkilön on oltava rekisteröitynyt ZDDS:n mukaisesti voidakseen vähentää arvonlisäveron, perustuu kyseisen lain 72 §:n 1 momenttiin.

38 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee lisäksi, että ZDDS:n uuden 1.1.2009 voimaan tulleen 73 a §:n mukaan Bulgarian lainsäätäjän tarkoituksena oli välttää vähennysoikeuden käytön liiallinen rajoittaminen käännetyn verovelvollisuuden tilanteessa ja sallia tämän oikeuden käyttö jopa silloin, kun kyseisen lain 72 §:ssä säädettyä määräaikaa ei ole noudatettu, jos veroviranomaisella on hallussaan tarpeelliset tiedot ja jos luovutuksensaajana oleva henkilö on velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Käsiteltävässä asiassa veroviranomaisilla on kiistatta hallussaan nämä tiedot, jotka käyvät lisäksi ilmi EMS:n kirjanpidosta.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää viimein, että uusi määräaika, jonka kuluessa verovelvolliset voivat käyttää 1.1.2010 voimaan tulleeseen ZDDS:n 72 §:n 1 momentin muutokseen perustuvaa vähennysoikeuttaan ja joka käsittää sitä verokautta, jonka aikana vähennysoikeus syntyi, seuraavat 12 verokautta kolmen verokauden sijaan, merkitsee sitä, että aiempi preklusiivinen määräaika oli liian lyhyt ja se vaikeutti vähennysoikeuden käyttämistä.

40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseinen määräaika oli lyhentynyt entisestään käsiteltävässä asiassa, koska EMS:n oli rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ennen vähennysoikeuden käyttämistä, vaikka preklusiivinen määräaika oli jo alkanut kulua. Kyseisen tuomioistuimen mukaan EMS:llä ei täten ollut kuin kuukausi aikaa käyttää vähennysoikeuttaan.

41 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 273 artiklaa ja yhdistetyissä asioissa C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, 8.5.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-3457) käsiteltyä tehokkuusperiaatetta tulkittava välillisten verojen alalla siten, että niissä sallitaan nyt käsiteltävän kaltainen [ZDDS:n] 72 §:n 1 momentin (siinä muodossa kuin se oli vuonna 2008) mukainen preklusiivinen määräaika, jota pidennettiin huhtikuun 2009 loppuun saakka [ZDDS:n] muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain siirtymä- ja loppusäännösten 18 §:llä vain niiden luovutettavan tavarahan vastaanottajien osalta, joihin nähden verosaatava syntyi ennen päivämäärää 1.1.2009, kun otetaan huomioon pääasiaan liittyvät olosuhteet eli

– se, että siltä osin kuin arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen ennakkoedellytyksenä on rekisteröityminen, henkilön, joka on tehnyt tavaroiden yhteisöhankinnan eikä ole rekisteröitynyt [ZDDS:n] mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi, on rekisteröidyttävä vapaaehtoisesti, vaikka kyseinen henkilö ei täytä pakollisen rekisteröitymisen edellytyksiä

- [ZDDS:n] 73 a §:n uusi säännös (voimassa 1.1.2009 lähtien), jonka mukaan vähennysoikeus on annettava riippumatta siitä, onko [ZDDS:n] 72 §:n 1 momentin mukaista määräaika noudatettu, jos luovutuksensaaja on velvollinen maksamaan veron eikä luovutusta ole salattu ja kirjanpito sisältää sitä koskevat tiedot
- [ZDDS:n] 72 §:n 1 momentin myöhempi muutos (voimassa 1.1.2010 lähtien), jonka mukaan vähennysoikeutta voidaan käyttää sen verokauden aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, tai jonkin 12 seuraavan verokauden aikana?

2) Onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava peruseriaatteena, jolla on merkitystä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomisen ja toiminnan kannalta, siten, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltainen verotarkastuskäytäntö, jossa todetaan arvonlisävero tilitetyksi liian myöhään ja vahvistetaan siitä seuraamukseksi korkovaade ja lisäseuraamukseksi vähennysoikeuden epääminen, on sallittu valittajan konkreettisessa tilanteessa, jossa kauppaa ei salattu, kirjanpito sisältää sitä koskevat tiedot, verohallinnolla on tarvittavat tiedot, kyseessä ei ole väärinkäyttö eikä taloudellista vahinkoa ole aiheutunut?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasian kaltaiselle vähennysoikeuden käyttämistä koskevalle preklusiiviselle määräajalle.

43 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta ja asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 35 kohta).

44 Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa (ks. mm. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta; em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 39 kohta ja asia C-118/11, Eon Aset Menidjmont, tuomio 16.2.2012, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Kuten arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta käy ilmi, vähennysoikeus käytetään lähtökohtaisesti saman verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, eli ajankohtana, jona verosaatava syntyy.

46 Saman direktiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä vähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen, että tiettyjä kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 42 ja 43 kohta).

47 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten

estämiseksi, nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 49 kohta ja em. asia Klub, tuomion 50 kohta).

48 Lisäksi on syytä täsmentää, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 44 kohta).

49 Oikeuskäytännössä on jo todettu käännetyin verovelvollisuuden yhteydessä, että preklusiivista määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vähentämättä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, tekeekö pääasian kaltainen preklusiivinen määräaika verovelvollisen vähennysoikeuden käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

51 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset säännökset yhteensopivia unionin oikeuden – käsiteltävässä asiassa tehokkuusperiaatteen – kanssa (ks. analogisesti asia C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7639, 30 kohta), unionin tuomioistuimen on kuitenkin annettava kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001, Kok., s. I-7467, 39 kohta ja em. asia Eon Aset Menidjmont, tuomion 49 kohta).

52 Jotta tällaista preklusiivista määräaika voidaan arvioida, on otettava huomioon sen kokonaiskesto, joka käsiteltävässä asiassa käsittää kolme verokautta sen verokauden lisäksi, jonka aikana vähennysoikeus syntyi. Sovelletavan kansallisen lainsäädännön mukaan yksi verokausi vastaa yhtä kuukautta.

53 Vaikka tällainen preklusiivinen määräaika ei sellaisenaan tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä, kun otetaan huomioon, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat edellyttää, että verovelvollinen käyttää vähennysoikeuttaan sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus syntyi, on tutkittava käsiteltävänä olevan asian kaikkien seikkojen valossa se, onko kyseinen määräaika tehokkuusperiaatteen mukainen.

54 Samoin perusteita, joiden johdosta kansallinen lainsäätäjä muutti mainittua määräaika, voidaan pitää merkittävinä seikkoina siltä osin kuin niillä voidaan näyttää toteen se, että lainsäätäjä on mahdollisesti ottanut huomioon verovelvollisten vähennysoikeuden käytön yhteydessä kohtaamat konkreettiset vaikeudet.

55 Tässä yhteydessä voidaan todeta, että Bulgarian lainsäätäjä pidensi huomattavasti preklusiivista määräaika, kun se yhtäältä säati ZDDS:n 73 a §:ssä mahdollisuudesta käyttää

vähennysoikeutta käännetyn verovelvollisuuden tilanteessa riippumatta siitä, onko ZDDS:n 72 §:n 1 momentissa tarkoitettua määräaikaa noudatettu, jos luovutusta ei ole salattu ja kirjanpito sisältää sitä koskevat tiedot, ja kun se toisaalta muutti mainittua 72 §:n 1 momenttia, jotta tätä vähennysoikeutta voidaan käyttää ensimmäistä verokautta seuraavan 12 verokauden aikana.

56 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on lisäksi tutkia, onko arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kirjaamisen välttämättä tapahduttava samassa preklusiivisessa määräajassa. Jos näin on, tällainen seikka on otettava huomioon.

57 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä olevan rekisteröinnin on katsottava tapahtuneen rekisteröimisestä eikä rekisteröintihakemuksen tekemisestä lukien.

58 Se, onko vähennysoikeuden käyttäminen tällaisessa preklusiivisessa määräajassa käytännössä mahdotonta tai suhteettoman hankalaa, riippuu siten rekisteröintimenettelyn kestoista.

59 Kuten edellä tämän tuomion 40 kohdassa on mainittu, EMS:llä oli pääasiassa vain kuukausi aikaa käyttää vähennysoikeuttaan sen jälkeen, kun rekisteröiminen oli toteutettu.

60 On täsmennettävä, että arvonlisäverodirektiivin 213 ja 214 artiklassa säädetty verovelvollisen velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta ei muodosta vähennysoikeutta vaan se on valvontaa varten asetettu muotovaatimus (ks. em. asia Nidera Handelscompagnie, tuomion 50 kohta).

61 Jäsenvaltion käyttöön ottamilla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei myöskään saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä verovelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi (asia C-392/09, *Uszodaépít?*, tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8791, 38 kohta).

62 Oikeuskäytännössä on lisäksi todettu, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseessä olevien liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi asettaa tämän verovelvollisen oikeudelle vähentää kyseinen vero sellaisia lisäedellytyksiä, joista voi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. em. yhdistetyt asiat *Ecotrade*, tuomion 63 ja 64 kohta; em. asia *Nidera Handelscompagnie*, tuomion 42 kohta ja asia C-438/09, *Dankowski*, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14009, 35 kohta).

63 Tästä seuraa, ettei verovelvollinen voi menettää vähennysoikeuttaan sen johdosta, ettei se ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, jos vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä olevat aineelliset vaatimukset täyttyvät.

64 Täten ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasian kaltaiselle vähennysoikeuden käyttämisestä koskevalle preklusiiviselle määräajalle, jos määräajalla ei tehdä suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi vähennysoikeuden käyttämistä. Tällainen arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka voi ottaa huomioon muun muassa myöhemmin toteutetun preklusiivisen määräajan huomattavan pidentämisen sekä sen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan menettelyn keston, joka on toteutettava samassa määräajassa, jotta kyseistä vähennysoikeutta voidaan käyttää.

Toinen kysymys

65 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään lähinnä sitä, onko verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että seuraamukseksi vahvistetaan arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen ja korkojen maksaminen, kun vero tilitetään myöhässä.

66 Aluksi on täsmennettävä, että tässä kysymyksessä ei näytetä otettavan huomioon sitä, onko preklusiivista määräaikaa vähennysoikeuden käyttämiselle noudatettu.

67 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat määrätä veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi seuraamuksia velvoitteiden noudattamatta jättämisestä, nämä seuraamukset eivät saa mennä pidemmälle kuin on tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi tarpeen (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 65 ja 67 kohta ja em. asia Dankowski, tuomion 37 kohta).

68 Vähennysoikeuden ehdotonta epäämistä koskevan seuraamuksen osalta on korostettava, että yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tämän tuomion 43 kohdasta ilmenevällä tavalla takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen, mikä edellyttää, että verovelvollisella on arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaisesti mahdollisuus vähentää verovelvollisen kaikessa liiketoiminnassa suoritettava tai suoritettu arvonlisävero.

69 Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on täten turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa veropetosten ja veronkierron estämistä koskeva päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan perusperiaatteen, noudattamista (ks. asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.6.2008, Kok., s. I-5129, 23 kohta).

70 Kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, tällainen seuraamus vaikuttaa suhteettomalta silloin, kun ei ole todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle.

71 Kuten edellä tämän tuomion 62 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on lähtökohtaisesti myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Asia voi olla toisin, jos näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. analogisesti asia C-146/05, Collée, tuomio 29.9.2007, Kok., s. I-7861, 31 kohta).

72 Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan yhteisöhankintaa ei pääasiassa kuitenkaan salattu ja verovelvollisen kirjanpito sisältää sitä koskevat tiedot. Veroviranomaisilla on hallussaan välttämättömät tiedot, joiden perusteella ne voivat periaatteessa tarkistaa sen, täyttyvätkö

aineelliset vaatimukset tosiasiaassa, mikä joka tapauksessa kuuluu kansallisen tuomioistuimen tutkittavaksi.

73 Jäsenvaltiot voivat tosin tietyissä olosuhteissa pitää sen salaamista, että kysymyksessä on yhteisön sisäinen liiketoimi, arvonlisäveropetoksen yrityksenä ja soveltaa tällaisessa tapauksessa kansallisen oikeutensa mukaisia sakkorangaistuksia tai maksuseuraamuksia edellyttäen, että nämä seuraamukset ovat oikeassa suhteessa väärinkäytön vakavuuteen (ks. vastaavasti em. asia Collée, tuomion 40 kohta).

74 Arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei kuitenkaan voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen, joka edellyttää, että yhtäältä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten noudattamisesta huolimatta kyseessä olevan liiketoimen seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja että toisaalta kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. vastaavasti asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 74 ja 75 kohta ja em. asia Klub, tuomion 49 kohta).

75 Viivästyskorkojen maksamista voidaan pitää asianmukaisena seuraamuksena, jos sillä ei mennä pidemmälle kuin on tämän tuomion 67 kohdassa mainitun päämäärän, joka koskee veropetosten estämistä ja arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista, saavuttamiseksi tarpeen.

76 Kuten tämän tuomion 68 kohdasta ja sitä seuraavista kohdista ilmenee, tällainen seuraamus on suhteeton, jos vaadittujen korkojen kokonaismäärä vastaa vähennettävän veron määrää, minkä johdosta verovelvollinen itse asiassa menettäisi vähennysoikeutensa. Seuraamuksen oikeasuhteisuuden arvioiminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

77 Toiseen kysymykseen on täten vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että seuraamuksena on vähennysoikeuden epääminen, kun arvonlisävero tilitetään myöhässä, mutta se ei ole esteenä viivästyskorkojen maksamiselle edellyttäen, että tämä seuraamus on suhteellisuusperiaatteen mukainen, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

78 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasian kaltaiselle vähennysoikeuden käyttämisestä koskevalle preklusiiviselle määräajalle, jos määräajalla ei tehdä suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi vähennysoikeuden käyttämistä. Tällainen arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, joka voi ottaa huomioon muun muassa myöhemmin toteutetun preklusiivisen määräajan huomattavan pidentämisen sekä sen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan menettelyn keston, joka on toteutettava samassa määräajassa, jotta kyseistä vähennysoikeutta voidaan käyttää.

2) Verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että seuraamuksena on vähennysoikeuden epääminen, kun arvonlisävero tilitetään myöhässä, mutta se ei ole esteenä viivästyskorkojen maksamiselle edellyttäen, että tämä seuraamus on suhteellisuusperiaatteen mukainen, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.