

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2017 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artiklan a alakohta, 169 artiklan a alakohta, 214 artiklan 1 kohdan d ja e alakohta sekä 289 ja 290 artikla – Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuus – Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa muissa jäsenvaltioissa toteutetut liiketoimet – Verosta vapauttamista koskeva järjestelmä siinä jäsenvaltiossa, jossa vähennysoikeutta käytetään

Asiassa C-507/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 12.9.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.9.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Entertainment Bulgaria System**

vastaa

**Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, S. Rodin ja E. Regan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Entertainment Bulgaria System EOOD, edustajanaan S. Georgieva,
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, asiamiehenään A. Georgiev,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja M. Georgieva,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. Mihaylova,

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 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 168 artiklan a ja b alakohdan, 169 artiklan a alakohdan ja 214 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Entertainment Bulgaria System EOOD (jäljempänä EBS) ja Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja, Bulgaria) ja joka koskee verotuksen oikaisupäätöstä, jolla kyseinen yritys velvoitettiin maksamaan takautuvasti arvonlisävero viivästyskorkoineen.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Euroopan unionin oikeus*

3 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —"

4 Kyseisen direktiivin 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —"

5 Mainitun direktiivin 214 artiklassa säädetään 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;

— —

- d) jokainen verovelvollinen, joka vastaanottaa jäsenvaltion alueella palveluja, joista hän on 196 artiklan mukaan velvollinen maksamaan arvonlisäveron;
- e) jokainen verovelvollinen, joka on sijoittautunut jäsenvaltion alueelle ja joka suorittaa toisen jäsenvaltion alueella palveluja, joista 196 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron.

— —”

6 Saman direktiivin 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, — — jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

7 Direktiivin 2006/112 282 artiklan mukaan kyseisen direktiivin 2 jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

8 Kyseisen direktiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

— —

17) Bulgaria: 25 600 [euroa];

— —”

9 Mainitun direktiivin 289 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, jotka saavat vapautuksen, eivät ole oikeutettuja vähentämään arvonlisäveroa 167–171 ja 173–177 artiklan mukaisesti eivätkä saa mainita sitä laskuissaan.”

10 Direktiivin 2006/112 290 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, jotka voivat saada vapautuksen, voivat valita joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen tai 281 artiklassa tarkoitettujen yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen noudattamisen. Tässä tapauksessa verovelvolliset hyötyvät mahdollisista kansallisen lainsäädännön mukaisista asteittaisista verohelpotuksista.”

#### *Bulgarian oikeus*

11 Arvonlisäverosta annetun lain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) 70 §:n 4 momentissa säädetään, että ZDDS:n 97a §:n mukaisesti rekisteröidyllä henkilöllä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

12 ZDDS:n 94 §:n 3 momentissa säädetään, että rekisteröityminen arvonlisäverotarkoituksessa voi olla pakollinen tai vapaaehtoinen.

13 ZDDS:n 96 §:n 1 momentin mukaan kaikkien verovelvollisten, joiden veronalainen liikevaihto

on ollut vähintään 50 000 Bulgarian leviä (BGN) (noin 25 600 euroa) ajanjaksona, joka ei ylitä meneillään olevaa kuukautta edeltäviä 12 peräkkäistä kuukautta, on tehtävä kyseisen lain mukainen rekisteröintihakemus 14 päivän kuluessa sen jakson päättymisestä, jonka kuluessa kyseinen liikevaihdon määrä täyttyi.

14 ZDDS:n 97a §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. Tämän lain mukainen rekisteröitymisvelvollisuus koskee jokaista 3 §:n 1, 5 ja 6 momentissa tarkoitettua verovelvollista, joka vastaanottaa palveluja, joiden suorituspaikka on Bulgariassa, jotka ovat verollisia ja joiden yhteydessä veron on velvollinen maksamaan 82 §:n 2 momentin nojalla suorituksen vastaanottaja.

2. Tämän lain mukainen rekisteröitymisvelvollisuus koskee jokaista 3 §:n 1, 5 ja 6 momentissa tarkoitettua Bulgariaan sijoittautunutta verovelvollista henkilöä, joka suorittaa 21 §:n 2 momentissa tarkoitettuja palveluja, joiden suorituspaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

3. Edellä 1 momentin mukaisesti rekisteröityä verovelvollista pidetään myös 2 momentin mukaisesti rekisteröitynä ja päinvastoin.

— —”

15 ZDDS:n 100 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen, joka ei täytä ZDDS:n 96 §:n 1 momentissa säädettyjä pakollisen rekisteröitymisen edellytyksiä, voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tämän lain mukaisesti.”

16 ZDDS:n 113 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisilla, jotka eivät ole rekisteröityneet tämän lain mukaisesti tai jotka ovat rekisteröityneet 97a §:n 1 ja 2 momentin mukaisesti — —, ei ole oikeutta mainita laskuissaan arvonlisäveroa.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

17 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että EBS on Bulgariaan sijoittautunut yhtiö, joka tarjoaa internetsivustojen laatimisen, multimedian kehittämisen ja graafisen suunnittelun kaltaisia internetpalveluja.

18 EBS rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi 21.12.2010 alkaen ZDDS:n 97a §:n 2 momentin nojalla, jossa säädetään sellaisten Bulgariaan sijoittautuneiden verovelvollisten rekisteröimisestä, jotka suorittavat palveluja, joiden suorituspaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

19 Ennakkoratkaisupyyntön mukaan EBS käytti muihin jäsenvaltioihin kuin Bulgarian tasavaltaan sijoittautuneiden verovelvollisten suorittamia palveluja tarjotakseen itse palveluja muissa jäsenvaltioissa ja Sveitsissä.

20 EBS vähensi näin vastaanottamiinsa aikaisemman vaihdannan vaiheen palveluihin liittyneen arvonlisäveron käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä.

21 Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallinen keskusverohallinto, Bulgaria) totesi verotarkastuksen yhteydessä, että EBS:n liikevaihto oli 30.11.2013 lähtien ylittänyt määrän, josta lähtien yritykset eivät voi kyseisessä jäsenvaltiossa soveltaa arvonlisäverovapautta koskevaa järjestelmää vaan niiden on kansallisen oikeuden nojalla rekisteröidyttävä arvonlisäverotarkoituksessa ZDDS:n 96 §:n 1 momentin mukaisesti.

22 Kansallinen keskusverohallinto totesi 16.9.2015 tekemällään veronoikaisupäätöksellä yhtäältä, että EBS oli käyttänyt oikeudettomasti oikeutta vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanottiinsa palveluihin liittyvä arvonlisävero, koska ZDDS:n 70 §:n 4 momentissa kielletään kyseisen oikeuden käyttäminen ZDDS:n 97a §:n nojalla rekisteröityneiltä verovelvollisilta, ja määräsi toisaalta EBS:n maksamaan takautuvasti arvonlisäveron viivästyskorkoineen (jäljempänä veronoikaisupäätös).

23 Kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja hyväksyi 30.11.2015 tekemällään päätöksellä osittain veronoikaisupäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen ja katsoi, ettei EBS:ää vastaan voitu vedota kieltoon vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettava tai maksettu arvonlisävero ennen sen rekisteröimistä arvonlisäverovelvolliseksi ZDDS:n 96 §:n 1 momentin nojalla vaan ainoastaan siihen ajankohtaan saakka, jolloin edellytykset rekisteröintihakemuksen jättämiselle kyseisen säännöksen perusteella täyttyivät.

24 EBS, joka velvoitettiin maksamaan 2 094 196 BGN:n (noin 1 070 741 euroa) arvonlisävero, nosti Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuim) kanteen näin muutetun veronoikaisupäätöksen kumoamiseksi.

25 Kyseinen tuomioistuin pohtii, onko ZDDS:n 70 §:n 4 momentti sopusoinnussa direktiivin 2006/112 kanssa.

26 Se esittää, että vaikka verovelvolliset, jotka rekisteröityvät arvonlisäverotarkoituksessa ZDDS:n 97a §:n, johon ZDDS:n 70 §:n 4 momentissa viitataan, mukaisesti, eivät voi mainita arvonlisäveroa Bulgariassa suorittamiinsa luovutuksiin liittyvissä laskuissa, niiden olisi sen sijaan voitava laskuttaa kyseinen vero niiden tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, jotka suoritetaan kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella. Se katsoo, että kyseiset verovelvolliset voivat näin ollen vähentää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten niille suorittamiin palveluihin liittyvän, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettavan tai maksetun arvonlisäveron.

27 Tässä tilanteessa Administrativen sad Sofia-grad on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 214 artiklaa tulkittava siten, että verovähennysoikeuden yhteydessä on annettava arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintitapauksille eri merkityksiä, tai onko se esteenä sille, että rekisteröintitapauksille on annettu jäsenvaltioissa eri merkityksiä, kuten on tehty ZDDS:n 97a §:ssä ja 70 §:n 4 momentissa?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohtaa ja 169 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, ettei henkilöllä, joka on rekisteröitynyt mainitun direktiivin 214 artiklan 1 kohdan e alakohtan mukaisesti, ole oikeutta vähentää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten suorittamista palveluista maksamaansa arvonlisäveroa, vaikka se on käyttänyt kyseisiä palveluja palvelujen suorittamiseen muissa jäsenvaltioissa ja vähennysoikeuden käytön muut sisältöä ja menettelyä koskevat vaatimukset täyttyvät?

3) Onko [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohtaa ja 169 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä ZDDS:n 70 §:n 4 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan direktiivin 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyllä henkilöllä ei missään olosuhteissa ole vähennysoikeutta toisin kuin direktiivin 214 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla rekisteröidyllä henkilöllä?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, jotka voidaan tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, ovatko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohta ja 169 artiklan a alakohta esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista estetään vähentämästä arvonlisäveroa, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan, kun vähennysoikeuden epäämisen perusteena on se, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksessa direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla.

29 Aluksi on täsmennettävä, että direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan d alakohta koskee tilannetta, jossa verovelvollinen vastaanottaa jäsenvaltiossa palveluja, joista se on velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisen direktiivin 196 artiklan nojalla, ja e alakohta tilannetta, jossa verovelvollinen on sijoittautunut johonkin jäsenvaltioon ja suorittaa toisessa jäsenvaltiossa palveluja, joiden osalta yksinomaan vastaanottaja on saman 196 artiklan mukaan verovelvollinen. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseinen säännös on saatettu osaksi Bulgarian oikeutta ZDDS:n 97a §:n 1 ja 2 momentilla.

30 Tämän jälkeen on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetty yksilöiminen on vain valvontaa palveleva muotovaatimus, jolla ei voida kyseenalaistaa varsinkaan arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena olevat aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tästä seuraa muun muassa, ettei arvonlisäverovelvollista saada estää käyttämästä oikeuttaan vähentää ostojen yhteydessä maksettava tai maksettu arvonlisävero sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä (ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tästä seuraa vielä suuremmalla syyllä myös, ettei kansallisessa lainsäädännössä voida estää verovelvollista käyttämästä oikeuttaan ostojen yhteydessä maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että se on rekisteröitynyt arvonlisäverotarkoituksessa direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla.

34 Esitettyihin kysymyksiin on edellä mainitun perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista estetään vähentämästä arvonlisäveroa, jonka se on tuossa

jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan, kun vähennysoikeuden epäämisen perusteena on se, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksessa direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla.

35 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee kuitenkin, että kansallista lainsäädäntöä voitaisiin tulkita myös toisella tavalla.

36 Ennakkoratkaisupyyynnöstä nimittäin ilmenee, että koska EBS:ään ei voitu sen suuren liikevaihdon vuoksi enää soveltaa Bulgariassa verovapautusjärjestelmää, sille ei voitu myöskään enää antaa arvonlisäverotunnistetta ZDDS:n 97a §:n 1 ja 2 kohdan mukaisesti vaan se kuului sitä vastoin ZDDS:n 96 §:n mukaiseen ”pakolliseen” rekisteröitymisjärjestelmään.

37 Tästä seuraa, että ainoastaan ne verovelvolliset, joihin sovelletaan Bulgariassa verovapautusjärjestelmää, voivat saada arvonlisäverotunnisteen ZDDS:n 97a §:n 1 ja 2 momentin mukaisesti.

38 Jos näin on – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jolla on ainoana toimivalta tulkita kansallista oikeutta, on tutkittava –, esitetyt kysymykset olisi muotoiltava uudelleen ja katsottava, että ne koskevat olennaisilta osin sitä, ovatko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohda ja 169 artiklan a alakohda esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista, johon sovelletaan siellä verovapautusjärjestelmää, estetään vähentämästä arvonlisäveroa, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan.

39 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että 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, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

40 Jäsenvaltioon sijoittautunut yritys, johon sovelletaan kyseisessä valtiossa verovapautusjärjestelmää, ei voisi kuitenkaan vedota oikeuteen vähentää ostojen yhteydessä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa kyseisen artiklan perusteella. Direktiivin 2006/112 289 artiklassa nimittäin säädetään, että verovelvolliset, joihin sovelletaan verovapautusjärjestelmää, ”eivät ole oikeutettuja vähentämään arvonlisäveroa 167–171 – – artiklan mukaisesti eivätkä saa mainita sitä laskuissaan”.

41 Lisäksi direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohdassa täsmennetään, että kyseisen direktiivin 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää siinä tarkoitettu arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu kyseisessä jäsenvaltiossa.

42 Direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden käyttäminen riippuu näin ollen siitä, onko tällainen oikeus olemassa, jos kaikki liiketoimet toteutetaan saman jäsenvaltion alueella (ks. analogisesti tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, 32 kohta). Unionin tuomioistuin on todennut tästä, että vähennysoikeutta voidaan käyttää riippumatta siitä, onko liiketoiminnan seuraavalla portaalla toteutetusta liiketoimesta

tosiasiallisesti maksettu arvonlisäveroa muissa jäsenvaltiossa (ks. analogisesti myös tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, 41 kohta).

43 Jos yritys, johon sovelletaan verovapautusjärjestelmää Bulgariassa, ei voisi vedota kyseisessä jäsenvaltiossa oikeuteen vähentää arvonlisäveroa, jonka se on velvollinen maksamaan tai maksanut kyseisessä jäsenvaltiossa sille suoritetuista palveluista, tällöin ei täytyisi yksi direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohdassa ilmaistuista edellytyksistä, joiden mukaisesti se voisi saada oikeuden vähentää sille muualla kuin kyseisessä jäsenvaltiossa suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron.

44 Niinpä on katsottava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa ja 169 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista, johon sovelletaan siellä verovapautusjärjestelmää, estetään käyttämästä oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan.

45 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista estetään vähentämästä arvonlisäveroa, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan, kun vähennysoikeuden epäämisen perusteena on se, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksessa direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla. Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa ja 169 artiklan a alakohtaa on sitä vastoin tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista, johon sovelletaan siellä verovapautusjärjestelmää, estetään käyttämästä oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan.

### **Oikeudenkäyntikulut**

46 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista estetään vähentämästä arvonlisäveroa, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan, kun vähennysoikeuden epäämisen perusteena on se, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverotarkoituksessa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 214 artiklan 1 kohdan d tai e alakohdan nojalla. Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 168 artiklan a alakohtaa ja 169 artiklan a alakohtaa on sitä vastoin tulkittava siten,**



**että ne eivät ole esteenä lainsäädännölle, jossa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista, johon sovelletaan siellä verovapautusjärjestelmää, estetään käyttämästä oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on tuossa jäsenvaltiossa velvollinen maksamaan tai maksanut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten sille suorittamista palveluista, joita se on käyttänyt palvelujen suorituksiin muissa jäsenvaltioissa kuin kotipaikkajäsenvaltiossaan.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.