YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2008 *

Yhdistetyissä asioissa C-95/07 ja C-96/07,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia) on esittänyt 13.12.2006 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 20.2.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Ecotrade SpA

vastaan

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.1.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Ecotrade SpA, edustajinaan avvocato A. Lovisolo ja avvocato N. Raggi,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään A. Pantazi-Lambrou,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään A. Aresu ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat 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 30.3.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/17/EY (EYVL L 84, s. 24; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan, 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan, 21 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joissa kantajana on Ecotrade SpA (jäljempänä Ecotrade) ja vastaajana Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (jäljempänä Agenzia) ja jotka koskevat useita viimeksi mainitun tekemiä veropäätöksiä, joilla oikaistaan arvonlisäveron soveltamiseksi tämän yhtiön verovuosilta 2000 ja 2001 tekemiä veroilmoituksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se on tämän direktiivin 28 f artiklan 1 kohdan mukaan, säädetään vähennysoikeudesta seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

4 Saman 17 artiklan 6 kohdan mukaan niin kauan kuin Euroopan unionin neuvosto ei ole päättänyt, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä voimassa olleita kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, mutta siinä täsmennetään, että sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle. Mainitun artiklan 7 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus, jollei tämän direktiivin 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu, suhdannesyistä rajoittaa kaikkien tai tiettyjen investointi- tai muiden tavaroiden vähennysoikeutta kokonaan tai osittain.

5 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan, sellaisena kuin se on sen 28 g artiklan mukaan, arvonlisäveroa ovat velvolliset sisäisen järjestelmän mukaan maksamaan muun muassa saman direktiivin 28 b artiklan C kohdassa tarkoitetun palvelun vastaanottaja, jos palvelun suorittaa ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen. Mainitun 28 b artiklan C kohdassa, johon näin viitataan, tarkoitetaan ”tavaroiden yhteisökuljetuspalveluja”. Tämä järjestelmä, jota sovelletaan muihinkin palveluihin, tunnetaan laajasti yleisellä nimityksellä käännetty verovelvollisuus.

6 Siltä osin kuin kyse on vähennysoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä edellisessä kohdassa kuvatunkaltaisissa olosuhteissa, kuudennen direktiviin 18

artiklan 1 kohdan d alakohdassa, sellaisena kuin se on saman direktiivin 28 f artiklan 2 kohdan mukaan, säädetään, että vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista.

7 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 ja 3 kohta kuuluvat seuraavasti:

”2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

3. Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.”

8 Verovelvollisen tietyistä velvoitteista säädetään kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se on sen 28 h artiklan mukaan. Näihin velvoitteisiin kuuluu tämän 22 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainittu velvoite siitä, että verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, sekä tämän saman artiklan 4 kohdan a ja b alakohdassa mainittu velvoite, jonka mukaan verovelvollisen on tehtävä määräajassa ilmoitus, jossa on esitettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi.

9 Mainitun 22 artiklan 7 ja 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”7. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että henkilöt, jotka 21 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaisesti ovat velvollisia maksamaan veroa ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen asemesta – –, täyttävät edellä mainitut ilmoitus- ja maksuvelvoitteet.

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Kansallinen säännöstö

10 Italian lainsäädännössä asiassa keskeiset arvonlisäverosäännökset sisältyvät yhtäältä arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sääntelystä 26.10.1972 annettuun tasavallan presidentin asetukseen nro 633 (GURI nro 292, Supplemento ordinario 11.11.1972), jota on muutettu useaan otteeseen (jäljempänä DPR nro 633/72), ja toisaalta 30.8.1993 annettuun lakiin nro 331 (GURI nro 203, 30.8.1993; jäljempänä laki nro 331/93).

11 DPR nro 633/72:n 17 §:n kolmannen momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Valtion alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten –– valtion alueella suorittamia –– palveluiden suorituksia koskevien velvoitteiden täyttämisestä huolehtivat valtion alueelle sijoittautuneet luovutuksensaajat tai toimeksiantajat, jotka –– käyttävät palveluita yritystoiminnan, taiteen tai ammatin harjoittamiseen.”

12 DPR nro 633/72:n 19 §:n ensimmäisessä momentissa säädetään seuraavaa:

”–– Oikeus hankittuja tai tuotuja tavaroita tai palveluita koskevan veron vähentämiseen syntyy sillä hetkellä, kun verosaatava syntyy, ja se on käytettävä viimeistään veroilmoituksessa, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi, ja niillä ehdoilla, jotka vallitsivat oikeuden syntymishetkellä.”

13 DPR nro 633/72:n 23 §:n, jonka otsikko on ”Laskujen rekisteröinti”, 1 ja 2 momentin mukaan verovelvollisen on kirjattava lähetetyt laskut erityiseen rekisteriin viidentoista päivän kuluessa ja ilmoitettava kunkin laskun järjestysnumero ja lähettämispäivämäärä, liiketoimen tai -toimien verollinen arvo ja arvonlisäveron määrä sovelletun verokannan mukaan eriteltynä, sekä tavaran luovutuksensaajan tai palvelun toimeksiantajan yrityksen nimi tai toiminimi, tai tämän asetuksen 17 §:n 3 momentissa säädetyissä tapauksissa tavaran luovuttajan tai palveluntarjoajan yrityksen nimi tai toiminimi.

14 DPR nro 633/72:n 25 §:n 1 momentissa, jonka otsikko on ”Ostojen rekisteröinti”, säädetään verovelvollisen velvollisuudesta numeroida yritystoimintansa harjoittamiseksi hankkimiaan tai tuomiaan tavaroita tai palveluita koskevat laskut ja

tullausasiakirjat juoksevasti, mainitun asetuksen 17 §:n 3 momentin nojalla annetut laskut mukaan lukien, ja kirjata ne rekisteriin ennen kausi-ilmoitusta tai vuosi-ilmoitusta, jossa verovelvollinen käyttää oikeuttaan vähentää näihin laskuihin liittyvä vero.

15 Lain nro 331/93 47 §:n 1 momentissa, jonka otsikkona on ”Yhteisönsisäisten liiketoimien rekisteröinti”, säädetään, että laskut, jotka liittyvät muun muassa tavaroiden yhteisönsisäiseen kuljetukseen ja niihin liittyviin palveluihin, on kirjattava vastaanottokuukautena tai myöhemmin, mutta kuitenkin viidentoista päivän kuluessa vastaanottamisesta eriteltynä DPR nro 633/72:n 23 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettuun lähetettyjen laskujen rekisteriin sekä saman asetuksen 25 §:n 1 momentissa tarkoitettuun ostojen rekisteriin niiden vastaanotto- tai lähetyskuukauden mukaan.

16 DPR nro 633/72:n 57 §:n ensimmäisen momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Ilmoitukset oikaisuista ja tarkistuksista –– on oikeuden menettämisen uhalla annettava tiedoksi ilmoituksen antamista seuraavan neljännen vuoden joulukuun 31. päivään mennessä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Ecotrade on granuloidun masuunikuonan ja betonin valmistuksessa käytettävien muiden ainesosien, erityisesti synteettisen kipsin ja tuhkan kauppaan erikoistunut Italian oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö.

18 Ecotrade antoi vuosina 2000 ja 2001 Italiaan sijoittumattomien toimijoiden tehtäväksi näiden aineiden kuljetukset Italiasta toisiin Euroopan yhteisöjen jäsenvaltioihin. Laskuissa, jotka nämä toimijat lähettivät Ecotradelle suorittamistaan palveluista, ne kutsuivat näitä palveluja joko aluksen rahtaukseksi tai kuljetukseksi (jäljempänä kyseessä olevat liiketoimet). Näihin laskuihin ei kuitenkaan ollut merkitty arvonlisäveron määrää, ja joissakin niistä mainittiin kyseessä olevien liiketoimien olevan verovapaita.

19 Ecotrade katsoi siten kaikkien kyseessä olevien liiketoimien olevan vapautettu arvonlisäverosta. Näin ollen se merkitsi näihin liiketoimiin liittyvät laskut vain ostojen rekisteriin mutta ei lähetettyjen laskujen rekisteriin, ja ilman arvonlisäveroa. Näihin liiketoimiin liittyvää arvonlisäveroa ei siis merkitty Ecotraden verovuosilta 2000 ja 2001 laatimiin arvonlisäveroilmoituksiin.

20 Vuonna 2004 suoritetun verotarkastuksen yhteydessä Agenzia katsoi, että kyseessä olevat liiketoimet olivat tavaroiden yhteisökuljetuspalveluita, joista kannetaan arvonlisäveroa, ja että niihin oli sovellettava käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää, mitä Ecotrade ei yhtä laskua lukuun ottamatta kiistänyt. Agenzia totesi myös, että tämä yhtiö ei ollut noudattanut tähän käännetyn verovelvollisuuden järjestelmään liittyviä kirjanpitovelvoitteita siitä syystä, että kyseessä olevat laskut oli kirjattu yksinomaan ostojen rekisteriin muttei lähetettyjen laskujen rekisteriin.

21 Näin ollen Agenzia oikaisi useammalla veropäätöksellä arvonlisäverotusta varten Ecotraden arvonlisäveroilmoituksia verovuosien 2000 ja 2001 osalta, ja se vaati yhteensä noin 321 000 euron suuruisten ilmoittamatta jätettyjen verojen maksamista ja määräsi noin 361 000 euron suuruiset seuraamusmaksut.

22 Tämän jälkeen Agenzia katsoi, että Ecotrade oli menettänyt arvonlisäveron vähennysoikeutensa, koska se ei ollut käyttänyt sitä kahden vuoden määräajassa siitä hetkestä lukien, jolloin verosaatava oli syntynyt, kuten DPR nro 633/72:n 19 §:n ensimmäisen momentin toisessa virkkeessä säädetään, kun taas veroviranomaisella oli vielä käytettävissään määräaikaa periäkseen kyseessä oleviin palveluihin liittyvän arvonlisäveron, koska kyseisen asetuksen 57 §:n ensimmäisen momentin nojalla ilmoitukset oikaisuista ja tarkistuksista voidaan antaa tiedoksi neljän vuoden määräajassa, joka lasketaan riidanalaisia veroja koskevien arvonlisäveroilmoitusten tekemisestä.

23 Ecotrade nosti Commissione tributaria provinciale di Genovassa 13.2.2005 eri kanteita, joissa se riitautti kyseessä olevat veropäätökset ja vaati niiden kumoamista. Noudattamaansa kirjanpitokäytäntöä perustellakseen tämä yhtiö väitti, että kyseessä oleviin liiketoimiin liittyvät laskut oli rekisteröity säännönmukaisesti ostojen rekisteriin mutta että koska näitä liiketoimia oli virheellisesti pidetty arvonlisäverosta vapautettuina, laskuja ei ollut kirjattu lähetettyjen laskujen rekisteriin. Tämän sääntöjenvastaisuuden ei kuitenkaan olisi pitänyt vaarantaa vähennysoikeuden käyttöä, koska mitään velkaa veroviranomaisille ei ollut syntynyt. Näin ollen nyt esillä olevassa asiassa ei voida soveltaa vähennysoikeuden ajallista rajoitusta.

24 Agenzia vastasi ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa, että Ecotraden olisi pitänyt suorittaa kyseessä olevista liiketoimista ”sisäinen laskutus”, laskea maksettava arvonlisävero, kirjata lasku lähetettyjen laskujen rekisteriin sekä ostojen rekisteriin niin, että sillä olisi ollut arvonlisäverosaatava ostoihin sisältyvän veron vähentämiseksi. Tämän menetelmän mukaan toimeksiantaja ei tosiasiallisesti maksa arvonlisäverovelkaa, koska vastaava arvonlisäverosaatava mitätöi sen. Vähennysoikeutta on kuitenkin käytettävä säädetyssä määräajassa oikeuden menettämisen uhalla. Näin ollen Ecotradella, joka ei ollut noudattanut kansallisessa lainsäädännössä säädettyä kirjanpitomenettelyä, on velvollisuus maksaa erääntynyt arvonlisävero, ja se on menettänyt vähennysoikeutensa prekluusion vuoksi.

25 Näissä olosuhteissa Commissione tributaria provinciale di Genova on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka on muotoiltu samalla tavoin asioissa C-95/07 ja C-96/07:

”1) Onko – – kuudennen – – direktiivin – – 17 artiklan, 21 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan oikea tulkinta esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, nyt esillä olevassa asiassa DPR nro 633/72:n 19 §:lle, jossa asetetaan arvonlisäveron, joka verovelvollisen on yritystoimintansa harjoittamisen yhteydessä maksettava, vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi (kahden vuoden) ajallinen rajoitus säätämällä sen noudattamatta jättämisen seuraamukseksi oikeuden lakkaaminen, erityisesti sellaisissa tapauksissa, joissa tavaran tai palvelun oston arvonlisäverollisuus määräytyy käännetyn verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti, jolloin verohallinto voi vaatia veron maksamista hyödyntämällä (DPR nro 633/72:n 57 §:n mukaista neljän vuoden) määräaikaa, joka on pidempi kuin elinkeinonharjoittajalla on käytettävissään veron vähentämiseksi, kun vähennysoikeus on lakannut määräajan umpeuduttua?

2) Onko – – kuudennen – – direktiivin – – 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan oikea tulkinta esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säänneltäessä tässä artiklassa mainittuja ’muodollisuuksia’ DPR nro 633/72:n 17 §:n 3 momentissa ja 23 ja 25 §:ssä tarkoitetun käännetyn verovelvollisuuden mekanismin kautta asetetaan (yksinomaan verovelvollisen vahingoksi) kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyn vähennysoikeuden käyttämiselle DPR nro 633/72:n 19 §:ssä säädetyn kaltainen ajallinen rajoitus?”

26 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 27.4.2007 antamalla määräyksellä asiat C-95/07 ja C-96/07 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

27 Ecotrade väittää, että kuudennessa direktiivissä ei rajoiteta vähennysoikeutta mitenkään ajallisesti, koska koko arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, on laadittu siten, että verovelvolliselle varmistetaan kaikissa tapauksissa tämä perustavanlaatuinen oikeus, joka kuuluu kiinteästi koko arvonlisäverojärjestelmään. Pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä ei myöskään voida oikeuttaa vetoamalla mainitun direktiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohtaan eikä myöskään vetoamalla 22 artiklan 7 ja 8 kohtaan, joita ei sovelleta pääasiaan.

28 Jäsenvaltioiden kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisesti vahvistamista ”muodollisuuksista”, jotka verovelvollisen on täytettävä voidakseen käyttää vähennysoikeutta käännetyn verovelvollisuuden järjestelmässä, Ecotrade väittää, että nämä muodollisuudet eivät saa olla suhteettomia tai ristiriidassa yleisen arvonlisäveromekanismin kanssa. Näin ollen näiden muodollisuuksien noudattaminen ei voi aiheuttaa verovelvollisen vähennysoikeuden lopullista menettämistä. Vähennysoikeuden rajoittaminen Italian lainsäädännössä ei missään tapauksessa ole oikeasuhteista siitä syystä, että veroviranomaisilla on virheellisten ilmoitusten oikaisemista varten käytettävissään pidempi määräaika kuin verovelvollisella vähennyksen tekemiseksi.

29 Italian ja Kyproksen hallitukset korostavat, että vähennysoikeuden käyttämiseksi säädetty määräaika on muodollisuus, jonka jäsenvaltiot voivat vahvistaa kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 3 kohdan sekä 22 artiklan 8 kohdan nojalla. Tämä 18 artikla ei sisällä mitään säännöstä, joka estäisi jäsenvaltioiden harkintavallan vähennyksen ajallisten rajojen vahvistamiselle. Mainitun 18 artiklan 2 kohdan mukaan, jossa viitataan ”samaan ajanjaksoon”, vähennysoikeutta on käytettävä mahdollisimman välittömästi niin, että jos verovelvollinen ei käytä

vähennysoikeuttaan tämän ajanjakson aikana, hänen mahdollisuuksilleen tehdä se myöhempänä ajanjaksona voidaan asettaa ehtoja, joita jäsenvaltiot voivat määrätä saman 18 artiklan 3 kohdan nojalla.

30 Lisäksi kyseiset hallitukset katsovat, että hallinnolle annettu määräaika veron perimiseksi ei objektiivisten ja käytännön syiden vuoksi voi olla sama kuin verovelvollisella on vähennysoikeuden käyttämiseksi, koska hallinto tarvitsee aikaa veroilmoituksen jättämisen jälkeen sen valvomiseksi ja sen sisällön tarkastamiseksi.

31 Italian hallitus myöntää, että jäsenvaltioiden on noudatettava tehokkuusperiaatetta niin, etteivät ne tee vähennysoikeuden käyttämistä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. Se väittää kuitenkin, että kahden vuoden määräaika on tältä osin täysin sopiva.

32 Euroopan yhteisöjen komissio väittää, että vähennys on tehtävä säädettyjä verotuksellisia määräaikoja noudattaen. Sen käyttöä ei näin ollen voida lykätä loputtomiin. Se päättelee tästä, että preklusiivisten määräaikojen vahvistaminen vähennysoikeuden käyttämiselle ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin tavoitteiden kanssa, edellyttäen, että nämä määräajat eivät ole epäsuotuisampia kuin vastaavien oikeuksien käyttämiselle säädetyt ajat verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) eivätkä ne ole sellaisia, että niillä tehdään käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi yhteisön oikeusjärjestyksessä myönnettyjen oikeuksien käyttäminen (tehokkuusperiaate). Se päättelee tästä, että vastaavuusperiaatetta ei ole noudatettu, koska pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä annetaan verohallinnolle neljän vuoden määräaika oikaisujen ja tarkistusten suorittamiseen, kun taas siinä säädetään vain kahden vuoden määräajasta maksetun arvonlisäveron vähentämiselle. Tehokkuusperiaatteen noudattamisen osalta komissio korostaa, että kahden vuoden preklusiivinen määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle saattaa näistä samoista syistä tehdä tämän oikeuden käyttämisen kohtuuttoman vaikeaksi.

33 Lisäksi komissio katsoo, että olisi liioiteltua ja suhteetonta, että kyseessä oleva jäsenvaltio pyrkisi rikastumaan perusteettomasti yksinkertaisten kirjanpitomuodollisuuksien täyttämättä jättämisen perusteella, vaikka sille onkin myönnettävä mahdollisuus määrätä seuraamuksia kyseessä olevista sääntöjenvastaisuuksista asianmukaisella tavalla.

34 Sitä tapausta varten, että yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että DPR nro 633/72:n 19 § ei ole yhteensoveltuva kuudennen direktiivin kanssa, Kyproksen hallitus ehdottaa, että annettavan tuomion ajalliset vaikutukset rajoitettaisiin niin, että sitä sovelletaan vain sen julistamisen jälkeiseen aikaan.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

35 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymyksillä on tarkoitus selvittää, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan, 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan, 21 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan kanssa ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa asetetaan arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle preklusiivinen määräaika, joka on lyhyempi kuin määräaika, joka verohallinnolla on veron perimiseksi.

36 Ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee kuitenkin, että pääasian riitakysymys on saanut alkunsa Ecotraden kirjanpitoa koskevasta sääntöjenvastaisuudesta eli kyseessä olevien liiketoimien virheellisestä kirjaamisesta ainoastaan ostojen rekisteriin arvonlisäverosta vapautettuina, ja tällainen sääntöjenvastaisuus koskee myös tämän yhtiön laatimia arvonlisäveroilmoituksia, minkä vuoksi Agenzia on oikaissut näitä ilmoituksia. Tämä tapaus eroaa selvästi sellaisesta tilanteesta, jossa verovelvollinen jättää luovutuksen verollisesta luonteesta tietoisena vaatimatta joko viivästyksen tai huolimattomuuden vuoksi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa.

37 Tältä osin on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen tulee esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa sen käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko se viitannut tiettyihin seikkoihin esittämissään kysymyksissä (ks. mm. asia C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb eli ns. Clinique-tapaus, tuomio 2.2.1994, Kok. 1994, s. I-317, Kok. Ep. XV, s. I-13, 7 kohta; asia C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, tuomio 4.3.1999, Kok. 1999, s. I-1301, 16 kohta; asia C-456/02, Trojani, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7573, 38 kohta ja asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005, Kok. 2005, s. I-3947, 25 kohta).

38 Näin ollen on muotoiltava uudelleen ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykset, joita on tarkasteltava yhdessä, sen suuntaisesti, että tämä tuomioistuin tiedustelee ensisijaisesti, estääkö kuudennen direktiivin 17 artikla, 18 artiklan 2 ja 3 kohta sekä 21 artiklan 1 kohdan b alakohta yhtäältä pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetynkaltaisen preklusiivisen määräajan käyttöön ottamisen arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa (jäljempänä preklusiivinen määräaika), ja toiseksi, estävätkö tämän saman direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 22 artikla sellaisen arvonlisäveroilmoitusten ja arvonlisäveronperinnän oikaisukäytännön, jossa asetetaan seuraamus pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kirjanpitoon ja ilmoituksiin liittyvästä sääntöjenvastaisuudesta epäämällä vähennysoikeus kyseistä käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa (jäljempänä oikaisu- ja perintäkäytäntö).

Preklusiivinen määräaika

39 On heti aluksi korostettava, että verovelvollinen, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa palveluiden vastaanottajana, voi vedota kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaiseen vähennysoikeuteen (ks. asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004, Kok. 2004, s. I-3303, 37 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä 17 artiklan mukainen vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa (ks. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta ja em. asia Bockemühl, tuomion 38 kohta).

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeutta käytetään välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15–17 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 43 kohta ja em. asia Bockemühl, tuomion 38 kohta).

41 Kuten kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti ”saman ajanjakson aikana” kuin jona tämä oikeus on syntynyt.

42 Verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä vähennyksen kuudennen direktiivin 18 artiklan 3 kohdan nojalla, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt. Tällöin hänen vähennysoikeuttaan koskevat kuitenkin jäsenvaltioiden vahvistamat tietyt edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.

43 Tästä seuraa, että jäsenvaltiot voivat vaatia, että vähennysoikeutta käytetään joko sen ajanjakson aikana, jona se on syntynyt, tai pidemmän ajanjakson aikana edellyttäen, että tiettyjä niiden kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan.

44 Lisäksi mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.

45 Näin ollen väitettä siitä, että vähennysoikeuteen ei voitaisi liittää mitään preklusiivista määräaikaa, ei voida hyväksyä.

46 On lisättävä, että preklusiivista määräaikaa, 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 kuudennessa direktiivissä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että yhteisön oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja toisaalta jos se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (ks. asia C-327/00, Santex, tuomio 27.2.2003, Kok. 2003, s. I-1877, 55 kohta ja asia C-241/06, Lämmerzahl, tuomio 11.10.2007, Kok. 2007, s. I-8415, 52 kohta).

47 Vastaavuusperiaatteen osalta asiakirja-aineistosta ei ilmene eikä yhteisöjen tuomioistuimessa ole muutoinkaan väitetty, ettei DPR nro 633/72:n 19 §:n ensimmäisessä momentissa säädetty preklusiivinen määräaika olisi tämän periaatteen mukainen.

48 Tehokkuusperiaatteen osalta on korostettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kahden vuoden preklusiivinen määräaika ei itsessään voi tehdä vähennysoikeuden käyttämistä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi, koska kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vaatia, että verovelvollinen käyttää vähennysoikeuttaan saman ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt.

49 On myös tutkittava, horjuttaako tätä päätelmää se, että kansallisen lainsäädännön mukaan verohallinnolla on erääntyneen arvonlisäveron perimiseksi käytettävissään pidempi määräaika kuin verovelvollisilla arvonlisäveron vähentämiseksi.

50 Tältä osin on korostettava, että veroviranomaisilla on tiedossaan syntyneen arvonlisäverosaatavan ja tehtävien vähennysten määrän vahvistamiseksi tarvittavat tiedot

vasta siitä hetkestä lähtien, jona verovelvollisen arvonlisäveroilmoitus saapuu niille. Jos ilmoitus on epätäsmällinen tai epätäydellinen, veroviranomaiset voivat siis vasta tästä hetkestä lukien oikaista tämän ilmoituksen ja tarvittaessa kantaa maksamatta jääneen veron (ks. vastaavasti asia C-85/97, SFI, tuomio 19.11.1998, Kok. 1998, s. I-7447, 32 kohta).

51 Näin ollen veroviranomaisten asemaa ei voida verrata verovelvollisen asemaan (em. asia SFI, tuomion 32 kohta). Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei loukkaa se seikka, että preklusiivinen määräaika alkaa kulua veroviranomaisten osalta myöhemmin kuin preklusiivinen määräaika, jonka kuluessa verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan (ks. vastaavasti em. asia SFI, tuomion 33 kohta).

52 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen preklusiivinen määräaika ei näin ollen tee mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä siitä yksinkertaisesta syystä, että veroviranomaisilla on maksamattoman arvonlisäveron perimiseksi käytettävissään määräaika, joka on pidempi kuin määräaika, joka verovelvollisella on tällaisen oikeuden käyttämiseksi.

53 Tämä päätelmä pätee, vaikka sovellettaisiinkin käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää, kuten pääasiassa. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 ja 3 kohtaa on sovellettava myös tällaisessa järjestelmässä. Tämä ilmenee epäilyksettä näiden säännösten sanamuodosta, joissa kummassakin viitataan nimenomaisesti tämän saman artiklan 1 kohtaan, jonka d alakohta tarkoittaa käännetyn verovelvollisuuden tapausta.

54 Edellä todettujen seikkojen valossa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan, 18 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään pääasioissa kyseessä olevan kaltainen preklusiivinen

määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle, jos vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan. Tehokkuusperiaatetta ei loukata yksin siitä syystä, että veroviranomaisilla on maksamattoman arvonlisäveron perimiseksi käytettävissään määräaika, joka on pidempi kuin verovelvollisille vähennysoikeuden käyttämiseksi annettu määräaika.

Oikaisu- ja perintäkäytäntö

55 On tarkasteltava kysymystä siitä, onko kuudennen direktiivin kanssa ristiriidassa oikaisu- ja perintäkäytäntö, jossa käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa evätään vähennysoikeus, kun on tapahtunut kirjanpidollinen sääntöjenvastaisuus, joka muodostuu, kuten tämän tuomion 36 kohdassa on todettu, kyseessä olevien liiketoimien virheellisestä kirjaamisesta ainoastaan arvonlisäverosta vapautettujen ostojen rekisteriin ja joka on vaikuttanut myös Ecotraden laatimiin veroilmoituksiin.

56 Tältä osin on täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käyttöön otetun käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän mukaisesti Ecotrade oli ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen toimittamien palvelujen vastaanottajana velvollinen maksamaan suoritetuista liiketoimista arvonlisäveron, toisin sanoen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, mutta se saattoi lähtökohtaisesti vähentää juuri tämän saman veron niin, että valtiolle ei jäänyt mitään saatavaa.

57 Kun käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovelletaan, kuten pääasioissa, kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuus vahvistaa ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan.

58 Italian lainsäädännössä erityisesti lain nro 331/93 47 §:n 1 momentissa käyttöön otetun tällaisen muodollisuuden soveltamisesta johtuu, että Ecotraden olisi pitänyt laatia kyseisiä liiketoimia koskeva ”sisäinen lasku” ja kirjata erikseen tämä sisäinen lasku ja kyseisten palvelujen suorittajan laatima lasku sekä lähetettyjen laskujen rekisteriin että ostojen rekisteriin niin, että sille olisi syntynyt arvonlisäverosaatava, joka vastaa täsmälleen maksettavan veron määrää.

59 Lisäksi kuudennen direktiivin 22 artiklan 2 ja 4 kohdan mukaan verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, sekä tehtävä ilmoitus, jossa on esitettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi. Sen varmistamiseksi, että kaikki verovelvolliset noudattavat näitä velvollisuuksia, saman 22 artiklan 7 kohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot toteuttamaan tätä varten tarvittavat toimenpiteet myös käännetyn verovelvollisuuden tapauksissa.

60 Pääasioissa kyse on kuitenkin siitä, että Ecotrade ei yhtäältä ollut tietoinen velvoitteistaan, jotka johtuivat kansallisessa lainsäädännössä kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla vahvistetuista muodollisuuksista, eikä toisaalta tämän saman direktiivin 22 artiklan 2 ja 4 kohdasta johtuvista kirjanpito- sekä ilmoitusvelvoitteistaan (jäljempänä tietämättömyys kirjanpitovelvoitteista).

61 On siis tutkittava, voidaanko tällaisesta tietämättömyydestä pätevästi asettaa sanktio epäämällä vähennysoikeus käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa.

62 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdasta johtuvien velvoitteiden osalta on todettava, että vaikka on totta, että tässä säännöksessä annetaan

jäsenvaltioille oikeus vahvistaa vähennysoikeuden käyttämistä käännetyn verovelvollisuuden tapauksessa koskevat muodollisuudet, verovelvollisen tietämättömyys niistä ei voi johtaa hänen vähennysoikeutensa menettämiseen.

63 Koska on riidatonta, että käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettiin pääasiassa, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. analogisesti asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7861, 31 kohta).

64 Jos veroviranomaisilla näin ollen on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisen palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi määrätä kyseisen verovelvollisen vähennysoikeuden osalta lisäedellytyksiä, joiden seurauksena tätä oikeutta ei voida käyttää (ks. em. asia Bockemühl, tuomion 51 kohta).

65 Sama pätee kuudennen direktiivin 22 artiklan 7 ja 8 kohtaan, joiden nojalla jäsenvaltiot toteuttavat tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että verovelvolliset täyttävät ilmoitus- ja maksuvelvoitteet, tai säätävät muista veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista.

66 Vaikka näissä säännöksissä annetaankin jäsenvaltioille oikeus toteuttaa tiettyjä toimenpiteitä, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on edellisessä kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Tällaisia toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron vähennysoikeus järjestelmällisesti asetettaisiin kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on

yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281, 47 kohta ja em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 52 kohta).

67 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen oikaisu- ja perintäkäytäntö, jolla sanktioidaan vähennysoikeuden menettämisellä siitä, että verovelvollinen ei ole noudattanut kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteita, menee kuitenkin selvästi pidemmälle kuin mitä on välttämätöntä kuudennen direktiivin 22 artiklan 7 kohdassa tarkoitettujen tällaisten velvoitteiden oikean soveltamisen varmistamiseksi, koska yhteisön oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita määräämästä tarvittaessa sakkoa tai rikkomisen vakavuuteen suhteutettua rahamääräistä seuraamusta mainittujen velvoitteiden noudattamatta jättämisen sanktioimiseksi.

68 Mainittu käytäntö menee myös pidemmälle kuin on välttämätöntä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa tarkoitetun asianmukaisen veronkannon varmistamisen ja veropetosten estämisen tavoitteen saavuttamiseksi, koska se saattaa johtaa jopa vähennysoikeuden menettämiseen, jos veroviranomaiset oikaisevat ilmoituksen vasta sen preklusiivisen määräajan päätyttyä, joka verovelvollisella on vähennyksen tekemiseksi (ks. analogisesti em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 53 ja 54 kohta).

69 Tällaista oikaisu- ja perintäkäytäntöä ei myöskään voida perustella kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdan nojalla. Näitä kahta säännöstä ei voida soveltaa pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, koska ne sääntelevät itse vähennysoikeuden olemassaoloa eivätkä sen käyttämisen yksityiskohtia. Mainittua 6 kohtaa sovelletaan vain kustannuksiin, jotka eivät luonteeltaan ole selvästi liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannuksiin, ja on selvää, että pääasiassa ei ole kyse tällaisista kustannuksista. Jäsenvaltioilla mainitun 7 kohdan nojalla

olevasta mahdollisuudesta on todettava, että ne voivat käyttää sitä vain sillä edellytyksellä, että ne ovat turvautuneet ennalta saman direktiivin 29 artiklassa säädettyyn kuulemismenettelyyn (ks. vastaavasti asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok. 2002, s. I-81, 61–63 kohta ja asia C-228/05, Stradasfalti, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8391, 29 kohta), mitä Italian tasavalta ei asiakirja-aineiston mukaan ole tehnyt.

70 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevista päätöksistä ei myöskään ilmene eikä yhteisöjen tuomioistuimessa ole väitetty, että Ecotraden tietämättömyys sen kirjanpitovelvoitteista johtuu tämän yhtiön vilpillisestä mielestä tai petoksesta.

71 Verovelvollisen vilpittömällä mielellä on merkitystä ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kannalta joka tapauksessa vain siltä osin kuin tämän verovelvollisen menettelyn vuoksi kyseessä olevalle jäsenvaltiolle saattaa syntyä verotulojen menettämisen riski (ks. vastaavasti em. asia Collée, tuomion 35 ja 36 kohta). Verotulojen menettämisen riskin aiheuttavana ei kuitenkaan voida pitää pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tietämättömyyttä kirjanpidollisista velvoitteista, koska kuten tämän tuomion 56 kohdassa on todettu, käännetyn verovelvollisuuden järjestelmän soveltamisen yhteydessä valtiolle ei lähtökohtaisesti ole syntynyt mitään saatavaa. Näistä syistä tällaista tietämättömyyttä ei voida myöskään rinnastaa liiketoimeen, jossa on kyse petoksesta, eikä liioin yhteisön oikeuden väärinkäyttöön, koska sitä ei ole suoritettu perusteettoman veroedun saamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Collée, tuomion 39 kohta).

72 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 22 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen arvonlisäveron oikaisu- ja perintäkäytäntö, jossa pääasioissa kyseessä olevan kaltainen tietämättömyys, joka koskee yhtäältä velvoitteita, jotka johtuvat kansallisessa lainsäädännössä kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla vahvistetuista muodollisuuksista, ja toisaalta kirjanpito- ja

ilmoitusvelvoitteita, jotka johtuvat vastaavasti mainitun 22 artiklan 2 ja 4 kohdasta, sanktioidaan epäämällä vähennysoikeus käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa.

73 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 54 kohdassa annettu vastaus, ei ole tarpeen lausua Kyproksen hallituksen ehdotuksesta rajoittaa tämän tuomion vaikutuksia ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

74 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 30.3.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/17/EY, 17 artiklan, 18 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa ei ole ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään pääasioissa kyseessä olevan kaltainen preklusiivinen määräaika

vähennysoikeuden käyttämiselle, jos vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan. Tehokkuusperiaatetta ei loukata yksin siitä syystä, että veroviranomaisilla on maksamattoman arvonlisäveron perimiseksi käytettävissään määräaika, joka on pidempi kuin verovelvollisille vähennysoikeuden käyttämiseksi annettu määräaika.

2) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2000/17, 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 22 artiklan kanssa on kuitenkin ristiriidassa sellainen arvonlisäveron oikaisu- ja perintäkäytäntö, jossa pääasioissa kyseessä olevan kaltainen tietämättömyys, joka koskee yhtäältä velvoitteita, jotka johtuvat kansallisessa lainsäädännössä kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla vahvistetuista muodollisuuksista, ja toisaalta kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteita, jotka johtuvat vastaavasti mainitun 22 artiklan 2 ja 4 kohdasta, sanktioidaan epäämällä vähennysoikeus käännetyn verovelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa.

Allekirjoitukset