JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO SAGGIO
7 päivänä lokakuuta 1999 *

1. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña on useilla samansisältöisillä ennakkoratkaisupyynnöillään pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ratkaisua jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) 17 artiklan tulkinnasta.

Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään erityisesti selventämään, onko edellä mainitun säännöksen vastaisena pidettävä Espanjan lainsäädännön kaltaista kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan yrityksellä on oikeus vähentää ennen yritystoiminnan aloittamista maksettuihin menoeriin sisältynyt arvonlisävero vain, jos yritys tekee verohallinnolle asianmukaisen ilmoituksen ennen mainittujen menoerien maksamista, ja vain, jos liike- tai ammattitoiminta tosiasiallisesti aloitetaan vuoden kuluessa tämän ilmoituksen tekemisestä.

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL L 145, s. 1.

Asiaa koskeva lainsäädäntö

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 17 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Tämän artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen."

3. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa merkitystä on myös direktiivin 22 artiklalla, jonka otsikko on "Sisäisen järjestelmän velvoitteet". Tämän artiklan 1 kohdassa säädetään, että "verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta". Artiklan 8 kohdan mukaan "jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi — — ".

Kansallinen lainsäädäntö

4. Espanjassa annettu säännös, jonka yhteensoveltuvuus direktiivin kanssa on kyseenalaistettu pääasian oikeudenkäynnissä, on 28.12.1992 annetun Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadidon (arvonlisäverolaki nro 37/1992) 111 §, sellaisena kuin kyseinen säännös on muutettuna 30.12.1996 annetulla lailla nro 13/1996. [2] Tämän säännöksen mukaan liikkeen- ja ammatinharjoittajat voivat vähentää ennen liike- tai ammattitoiminnan aloittamista maksamansa veron sen jälkeen, kun kyseinen toiminta taikka jonkin muun alan toiminta on tosiasiallisesti aloitettu, jos vähennysoikeus ei ole vanhentunut tämän lain 100 §:ssä vahvistetun (viiden vuoden) määräajan päättymisen vuoksi. Jäljempänä 3 momentissa täsmennetään, että toiminnan alkamisella tarkoitetaan ajankohtaa, jona verovelvollinen (liikkeen- tai ammatinharjoittaja) varsinaisesti aloittaa liike- tai ammattitoimintaan kuuluvan tavaroiden luovuttamisen tai palvelujen suorittamisen.

Edellä mainitun artiklan 5 momentissa säädetään vielä, että 1 momentin säännöksistä poiketen liikkeen- ja ammatinharjoittajien, jotka haluavat vähentää ennen toimintansa aloittamista maksamansa veron, on täytettävä seuraavat kaksi edellytystä:

a) Heidän on täytynyt tehdä ennakkoilmoitus liike- tai ammattitoiminnan aloittamisesta ennen kyseisen veron maksamista.

b) Heidän on aloitettava toimintansa yhden vuoden kuluessa ilmoituksen tekemisestä. Viranomaiset voivat kuitenkin pidentää määräaikaa vuodella, jos se on tulevaisuudessa harjoitettavan toiminnan laadun taikka toiminnan aloittamiseen liittyvien seikkojen vuoksi perusteltua.

Jos mainitut edellytykset eivät täyty, sovelletaan yleisjärjestelmää, jonka mukaan maksetut verot voidaan vähentää vasta, kun liike- tai ammattitoiminta tosiasiallisesti aloitetaan. Yleisjärjestelmää edullisempaa säännöstä ei kuitenkaan sovelleta maa-alueiden hankintaan liittyvien verojen vähentämiseen, vaan siinä tapauksessa vähennysoikeus syntyy vasta, kun kyseessä oleva liike- tai ammattitoiminta tosiasiallisesti aloitetaan.

5. Vuoden 1996 uudella lailla käyttöön otetun järjestelmän mukaan verovelvolli-

2 — BOE nro 315, 31.12.1996.

sella on siis kaksi mahdollisuutta. Yleisjärjestelmässä ennen ammatti- tai liiketoiminnan aloittamista maksetut verot voidaan vähentää vasta siitä lähtien, kun toiminta tosiasiallisesti aloitetaan. Yleisjärjestelmästä tehdyn poikkeuksen mukaan vähennysoikeutta voidaan kuitenkin käyttää jo ennen toiminnan aloittamista, jos edellä mainitut kaksi edellytystä täyttyvät. Näistä säännöksistä siis seuraa, että vähennysoikeutta voidaan lykätä verosaatavan syntymishetkeä myöhemmäksi; näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun vuoden määräaika on kulunut eikä pidennyshakemusta ole tehty, tai silloin, kun hakemus on tehty, mutta viranomaiset katsovat, ettei sitä voida hyväksyä. Jos verovelvollinen ei sitä vastoin toteuta yhtään verollista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, oikeus vähentää vero, joka on maksettu päätoimintaa "valmistelevasta" tai edistävästä toiminnasta aiheutuneiden menojen yhteydessä, pääsääntöisesti evätään.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

6. Pääasioiden kantajat ovat liikkeen- tai ammatinharjoittajia, joiden liiketoiminnan kotipaikka tai oma kotipaikka on Espanjassa.[3] Näiltä liikkeen- ja ammatinharjoittajilta evättiin oikeus vähentää ennen toiminnan aloittamista toteutettujen liiketoimien — useissa tapauksissa rakennustöiden — yhteydessä maksettu arvonlisävero, koska lain nro 37/1992 111 §:ssä, sellaisena kuin tämä säännös on muutettuna lailla nro 13/1996, säädetyt edellytykset eivät olleet täyttyneet. Joissain tapauksissa viranomaisten hylkäävää päätöstä oli perusteltu sillä, että verovelvolliset eivät olleet noudattaneet laissa säädetyn ilmoituksen tekemisestä alkavaa yhden vuoden enimmäismääräaikaa, jonka kuluessa ammatti- tai liiketoiminta on tosiasiallisesti aloitettava, ja toisissa tapauksissa vähennysoikeuden epäämistä perusteltiin sillä, että kantajat eivät olleet tehneet laissa säädettyä määräajan pidentämishakemusta tai hakemus oli hylätty. Yritykset, joita asia koskee, ovat valittaneet veroviranomaisten päätöksistä Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñaan. Kantajat ovat väittäneet, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa yhteisön säännöstön kanssa, koska sen soveltaminen merkitsee, että kantajilta evätään direktiivin 17 artiklassa tunnustettu vähennysoikeus.

7. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan, kaikille asioille yhteisen ennakkoratkaisukysymyksen:

"Voidaanko katsoa, että verovelvollisen ennen verollisen liiketoiminnan varsinaista aloittamista maksaman arvonlisäveron osalta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklassa säädetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä voi petosten ehkäisemiseksi olla tiettyjen edellytysten täyttyminen, kuten nimenomaisen hakemuksen tekeminen ennen kyseisen verovelan syntymistä ja mainitun varsinaisen verollisen liiketoiminnan alkaminen

3 — Lukuun ottamatta asian C-147/98 kantajaa Bungy Fun Germany GBDR:ää, jonka kotipaikka on Ochensfurt, Saksa.

tietyn ajan kuluessa, joka lasketaan mainitun hakemuksen tekemisestä niin, että näiden edellytysten täyttymättä jäämisestä on seuraamuksena vähennysoikeuden menettäminen tai ainakin sen lykkääminen siihen asti, kunnes varsinaiset verolliset liiketoimet alkavat?"

8. Työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti asiat on yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 8.5.1998 antamalla määräyksellä yhdistetty kirjallista käsittelyä ja tuomion antamista varten, koska ne liittyvät toisiinsa.

Tutkittavaksi ottaminen

9. Ennen kuin ryhdytään tarkastelemaan Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñan yhteisöjen tuomioistuimelle esittämän ennakkoratkaisukysymyksen asiasisältöä, on varmistuttava siitä, että kysymyksen esittäjä on EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (josta on tullut EY 234 artikla) tarkoitettu "kansallinen tuomioistuin". Kun yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti kysyi pääasioiden kantajilta, komissiolta ja Espanjan hallitukselta, onko ennakkoratkaisukysymyksen esittäjä kansallinen tuomioistuin, kaikki vastasivat myöntävästi. Pääasioiden kantajat eivät millään tavalla perustelleet vastaustaan, mutta komissio totesi nimenomaisesti yhtyvänsä Tribunal Económico-Administrativo Centralin 29.3.1990 antamassa tuomiossa esitettyyn myönteiseen kantaan. On kuitenkin todettava, että vaikka tässä tuomiossa ja siten myös komission esittämissä huomautuksissa on viitattu säädöksiin, jotka liittyvät joihinkin yhteisöjen tuomioistuimen esiin tuomista edellytyksistä, erityisesti toimielimen lakisääteisyyteen, pysyvyyteen, tuomiovallan pakottavuuteen, menettelyn kontradiktorisuuteen ja oikeussääntöjen soveltamiseen, tuomiossa ja komission huomautuksissa ei ole otettu huomioon erästä vaikeita ongelmia aiheuttavaa edellytystä eli toimielimen riippumattomuutta ja sen kolmannen osapuolen asemaa toimeenpanovaltaan nähden. Espanjan hallitus on pitkässä kirjelmässään selvittänyt muutoksenhakujärjestelmää, jossa veroviranomaisten päätöksiin haetaan muutosta "taloudellis-hallinnollisilla valituksilla", sekä Tribunal Económico-Administrativojen kokoonpanoa ja toimintaa, ja sen jälkeen katsonut, että näitä toimielimiä on pidettävä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuina tuomioistuimina, koska kaikki yhteisöjen tuomioistuimen esiin tuomat edellytykset ovat tässä tapauksessa täyttyneet. On kuitenkin todettava, että myöskään Espanjan hallituksen kirjelmässä ei viitata mihinkään sellaiseen säännökseen, jossa täsmennettäisiin, miten Tribunal Económico-Administrativojen riippumattomuus toimeenpanovallasta on taattu.

10. Totean heti aluksi, että asianosaisten ja edellä mainittujen asian käsittelyyn osallistuneiden esiin tuoma kanta ei vakuuta minua. Mielestäni on erityisesti epäiltävä, onko kyseinen toimielin riippumaton, onko se kolmannen osapuolen asemassa ja noudatetaanko kontradiktorisuuden periaatetta.

11. Tältä osin muistutan aluksi, että yhteisön oikeuden yhdenmukaista soveltamista koskevien vaatimusten vuoksi ennakkoratkaisukysymysten esittämiseen

toimivaltaisen tuomioistuimen käsite on merkityssisällöltään itsenäinen suhteessa kansallisissa oikeusjärjestyksissä käytössä oleviin määritelmiin. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa, onko ennakkoratkaisua pyytävä toimielin EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, huomioon on otettava useita seikkoja, kuten toimielimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, kontradiktorisen menettelyn noudattaminen asioiden käsittelyssä, sen toimiminen oikeussääntöjen soveltajana sekä kolmannen osapuolen asemaa ja riippumattomuutta koskevien vaatimusten täyttyminen. [4]

12. Nyt käsiteltävänä olevan asian osalta katson, ettei voida epäillä sitä, että Tribunal Económico-Administrativo Regional on asiassa merkityksellisen Espanjan lainsäädännön [5] mukaan lakisääteinen ja pysyvä. Sen tehtävänä on käsitellä yksityisten oikeussubjektien valitukset verohallintoviranomaisten päätöksistä. Tribunal Económico-Administrativo Regionalin käsittely on lisäksi pakollinen, koska veroviranomaisten päätökset voidaan riitauttaa hallintotuomioistuimissa vasta sen jälkeen, kun niistä on ensin valitettu Tribunal Económico-Administrativoon. [6] Ei voida myöskään kiistää, että RPEA:n 1, 38, 44 ja 102 §:n mukaan kyseinen elin ratkaisee asiat oikeussääntöjä soveltaen.

13. Sitä vastoin voidaan epäillä, onko tämä elin riippumaton ja kolmannen osapuolen asemassa suhteessa toimeenpanovaltaan ja onko siellä noudatettava menettely kontradiktorinen. [7] Sen tutkimisella, täyttyvätkö nämä edellytykset, on mitä ilmeisimmin ratkaiseva merkitys. On nimittäin itsestään selvää, että hallintoviranomaista ei voida erottaa tuomioistuimesta vielä sen perusteella, että pysyvyyttä, lakisääteisyyttä ja asian käsittelyn pakollisuutta koskevat vaatimukset täyttyvät. [8]

14. Totean sen vuoksi ensinnäkin, että mitä tulee menettelyn kontradiktorisuuteen, Tribunal Económico-Administrativo Central on edellä mainitussa tuomiossaan myöntänyt, että tämän edellytyksen täyttyminen "saattaa mahdollisesti olla kyseenalaisempaa", ja sen jälkeen katsonut, että "Rooman sopimuksen 177 artiklan mukaan oikeus saattaa asian yhteisöjen

4 — Ks. mm. asia 61/65, Vaassen-Göbbels, tuomio 30.6.1966 (Kok. 1966, s. 377; Kok. Ep. I, s. 263); asia 43/71, Politi, tuomio 14.12.1971 (Kok. 1971, s. 1039); asia 14/86, Pretore di Salò v. X, tuomio 11.6.1987 (Kok. 1987, s. 2545, 7 kohta); asia C-24/92, Corbiau, tuomio 30.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1277, 15 kohta); asia C-111/94, Job Centre, tuomio 19.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3361, 9 kohta); yhdistetyt asiat C-74/95 ja C-129/95, X, tuomio 12.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6609, 18 kohta); asia C-54/96, Dorsch Consult, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4961, 23 kohta); yhdistetyt asiat C-9/97 ja C-118/97, Jokela ja Pitkäranta, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6267); asia C-134/97, Victoria Film, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7023, 14 kohta) ja asia C-416/96, Eddline El-Yassini, tuomio 2.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1209, 17 kohta).

5 — Tällaiseen lainsäädäntöön kuuluvat 28.12.1963 annettu Ley General Tributaria nº 230/1963 (yleinen verolaki nro 230/1963; BOE 30.12.1963), 12.12.1980 annettu Real Decreto Legislativo 2795/1980 por el que se articula la Ley nº 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (taloudellis-hallinnollisten menettelyjen perustan vahvistamisesta 5.7.1980 annetun lain nro 39/1980 täytäntöönpanosta annettu lakiasetus nro 2795/1980; BOE 30.12.1980) ja 1.3.1996 annettu Real Decreto nº 391/1996 por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (taloudellis-hallinnollisten valitusten käsittelyä koskevan asetuksen hyväksymisestä annettu kuninkaan päätös nro 391/1996; BOE 23.3.1996; jäljempänä RPEA).

6 — Ks. yleisen verolain 163 § ja lakiasetuksen nro 2795/1980 23 §.

7 — Tässä yhteydessä muistutan, että nämä epäilykset on tuotu esiin julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin em. asiassa × 18.6.1996 esittämässä ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1996, s. I-6609, alaviite 5) ja teoksessa *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, s. 81 ja sitä seuraavat sivut.

8 — Kuten julkisasiamies Darmon on todennut em. asiassa Corbiau esittämässään ratkaisuehdotuksessa, tämä johtuu siitä, että "muutoin mikä tahansa hallintoviranomainen voisi saattaa asian yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi, vaikka 177 artiklalla on pyritty estämään se" (ratkaisuehdotuksen 16 kohta).

tuomioistuimen käsiteltäväksi ei edellytä, että menettelyn olisi oltava kontradiktorinen käsitteen suppeassa merkityksessä". Vaikka pitääkin paikkansa, että yhteisöjen tuomioistuimen eräiden viimeaikaisten toteamusten valossa se, että menettely ei ole kontradiktorinen, ei vielä sellaisenaan merkitse, että ennakkoratkaisua pyytänyt toimielin ei ole tuomioistuin,[9] on kuitenkin selvää, että tapauksissa, joissa yhteisöjen tuomioistuin on ottanut tutkittavakseen ennakkoratkaisupyyntöjä, joiden esittämisestä on päätetty summaarisessa menettelyssä, jossa vastaajaa ei kuulla, yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt huolta siitä, että tämä puute korvaantuu sillä, että asian ratkaiseva toimielin on suuressa määrin puolueeton ja riippumaton.[10] Näyttää kuitenkin siltä, että Tribunaleissa noudatettava menettely, sellaisena kuin sitä säännellään RPEA:ssa, on ainoastaan osittain kontradiktorinen niihin nähden, joita asia koskee. Nämä voivat esittää kirjelmiä ja vaatimuksiaan tukevaa näyttöä (RPEA:n 90 §) sekä pyytää julkista istuntoa (RPEA:n 97 §), jonka myöntämisestä Tribunal kuitenkin voi päättää tarkoituksenmukaisuusharkinnalla, jota ne, joita asia koskee, eivät nimenomaisen säännöksen mukaan (RPEA:n 97 §:n 2 momentti) voi riitauttaa.

15. Riippumattomuutta koskevan edellytyksen osalta on aluksi todettava yhteisöjen tuomioistuimen korostaneen useaan otteeseen, että sen käsiteltäväksi voi saattaa asian perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti "ainoastaan elin, joka antaa ratkaisunsa riippumattomana sellaisessa menettelyssä, jossa pyritään saamaan aikaan oikeudellisesti velvoittava ratkaisu".[11] Katson kuitenkin, että Tribunal Económico-Administrativojen kokoonpanoa ja toimintaa koskevista säännöksistä ei voida päätellä, että olisi kaikin tavoin taattu, että nämä toimielimet ovat kolmannen osapuolen asemassa ja riippumattomia käsitellessään verovelvollisten valituksia veroviranomaisten päätöksistä, vaikka se olisi välttämätöntä, kun otetaan huomioon niiden "rakenteellinen" läheisyys verohallintoon.

16. Tältä osin totean aluksi, että Tribunal Económico-Administrativot eivät virallisesti kuulu oikeushallintoon vaan ne kuuluvat kiinteästi talous- ja raha-asiainministeriön (Ministerio de Economia y Hacienda) hallinnonalaan, kuten Espanjan hallitus on itse myöntänyt. On syytä huomauttaa, että kysymys on samasta hallinnonalasta, jolla tehdyistä päätöksistä yksityiset oikeussubjektit voivat valittaa Tribunaliin. Toimielimen kokoonpanon osalta on todettava, että Tribunalin presidentti ja jäsenet ovat ministerin nimittämiä virkamiehiä.[12] RPEA:n 16 §:n 5 momentin mukaan ministerillä on myös erottamistoimivalta, jonka käyttämistä ei lisäksi ilmeisestikään ole rajattu sellaisiin tilanteisiin, jotka olisi selvästi ja tyhjentä-

9 — Viittaan erityisesti em. asiassa Dorsch Consult annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin hylätessään komission väitteen, jonka mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen toimielimen "menettely ei sen omien toteamusten mukaan ole kontradiktorinen", tyytyi toteamaan, että "kontradiktorista menettelyä koskeva edellytys ei ole ehdoton". Tämä toteamus, jota ei kyseisessä tapauksessa lainkaan perusteltu, on todellakin omiaan aiheuttamaan hämmennystä, kun otetaan huomioon, että yhteisöjen tuomioistuin on aikaisemmin ottanut tutkittavaksi ennakkoratkaisupyyntöjä, joiden esittämisestä on päätetty menettelyissä, joissa kontradiktorisuus ei puuttunut vaan sitä oli ainoastaan lykätty myöhempään vaiheeseen (jonka toteutuminen oli joissain tapauksissa epävarmaa) (ks. em. asia Politi ja em. asia Pretore di Saló v. × sekä asia 70/77, Simmenthal, tuomio 28.6.1978 (Kok. 1978, s. 1453) ja asia 338/85, Pardini, tuomio 21.4.1988 (Kok. 1988, s. 2041).

10 — Ks. edellisessä alaviitteessä mainitut tuomiot ja erityisesti asiassa Pretore di Saló v. × annetun tuomion 7 kohta sekä julkisasiamies Darmonin em. asiassa Corbiau esittämän ratkaisuehdotuksen 7—10 kohta. On lisäksi syytä huomauttaa, että Espanjan hallitus on kirjelmässään korostanut menettelyn kontradiktorisuuden ja asian ratkaisevan toimielimen riippumattomuuden välistä yhteyttä.

11 — Ks. mm. em. asia X, tuomion 18 kohta.

12 — Tribunalin kirjaajana toimii valtionasiamies, jolla on samanlainen äänioikeus kuin presidentillä ja jäsenillä (RPEA:n 16 §:n 1 ja 7 momentti).

västi määritelty laissa. Ei siis voida todeta, että Tribunalin toimintaa koskevat säännöt takaisivat sen jäsenten erottamattomuuden. Näissä olosuhteissa on vähintäänkin epäilyttävää, onko Tribunalin asema niin riippumaton, että se toimisi nimenomaisena takeena toimeenpanovallan epäasianmukaista asioihin puuttumista tai painostusta vastaan.

17. Seuraavaksi on huomautettava, että siitä — itse asiassa ainoasta Espanjan hallituksen kantansa tueksi esiin tuomasta — seikasta, että yleisen verolain 90 §:n mukaan verojen ja maksujen hallinnoinnista, tilityksestä ja perinnästä vastaavat verohallinnon sisällä toiset, muodollisesti erilliset elimet kuin tähän hallinnoimiseen liittyvien riitojen ratkaisemisesta, ei todellakaan voida päätellä, että puolueettomuus on riittävästi taattu. Se "hierarkkinen ja toiminnallinen" riippumattomuus, joka Tribunal Económico-Administrativoilla Espanjan hallituksen mukaan on suhteessa verojen hallinnoimisesta vastaaviin toimielimiin, ei suinkaan mahdollista Tribunalien luokittelemista tuomioistuimiksi, vaan se on vain omiaan vahvistamaan sitä vaikutelmaa, että kysymys on itse asiassa eräästä verohallinnon haarasta, jolle on nimenomaisesti annettu tehtäväksi ratkaista, ovatko hallinnoimisesta vastaavien toimielinten päätökset lainmukaisia.

Näyttää lisäksi siltä, että vaikka Espanjan hallitus päätyy erilaiseen lopputulokseen, se kuitenkin yhtyy tähän arvioon, kun se toteaa kirjelmässään, että sen "hallintovalitukseksi" luonnehtiman "taloudellis-hallinnollisen valituksen" (reclamación económico-administrativa) menettely on riitautettua tointa koskevaa "muutoksenhakumenettelyä". Espanjan hallituksen mukaan tämän menettelyn keskeinen ominaisuus on se, että toimivaltaisella elimellä on toimivalta tutkia uudelleen kaikki "hallinnointivaiheessa" esiin tulleet seikat *silloinkin, kun ne yksityiset oikeussubjektit, joita asia koskee, eivät ole tehneet valitusta näistä seikoista.* [13] Kysymys on mitä ilmeisimmin toiminnasta, jota kylläkin voidaan pitää "oikeudellisena" toimintana laajassa mielessä, koska se tarjoaa yksityisille oikeussubjekteille keinon saada riita-asia ratkaistua, jotta oikeus toteutuisi yksittäisessä tapauksessa, mutta jota ei missään nimessä voida luonnehtia "tuomiovallan käyttämiseksi". Kyseisellä järjestelmällä on nimittäin sellaisen hallintovalituksen tyypilliset piirteet, jolla riitautetaan jokin toimi ja joka liittyy sellaiseen yleiseen itseoikaisutoimivaltaan, joka tässä tapauksessa ilmenee siinä, että viranomaisilla on toimivalta kumota pätemättömät hallintotoimet silloinkin, kun se yksityinen oikeussubjekti, jolle toimi on osoitettu, ei ole nimenomaisesti pyytänyt sitä. On ilmeistä, että tällaista toimivaltaa ei sitä vastoin voisi olla varsinaisella tuomioistuimella, joka perinteisesti käsittelee asiaa vain vaatimuksen ja tuomion vastaavuutta koskevan periaatteen asettamissa rajoissa.

18. Tämän lisäksi on todettava, että Tribunalien päätöksiin voidaan pääsääntöisesti aina (joko heti tai Tribunal Centralin

13 — Ks. lakiasetuksen nro 2795/1980 17 § ja RPEA:n 40 §. On huomattava, että taloudellis-hallinnollista menettelyä koskevien säännösten mukaan yksityinen oikeussubjekti on "interesado" (se, jota asia koskee) eikä asianosainen.

päätöksen jälkeen) hakea muutosta hallintotuomioistuimissa; [14] *reclamación económico-administrativalla* on näin ollen se hallintovalituksille tyypillinen tehtävä, että se antaa hallintoviranomaisille mahdollisuuden tehdä päätöksistään lopullisesti oikeusvoimaisia, mikä voi tapahtua myös niin, että niitä, joita asia koskee, kuullaan kontradiktorisessa menettelyssä. Kysymyksessä on ainoastaan eräs toinen hallintotoiminnan ilmenemismuodoista, joka on ylemmän asteinen kuin ne hallintotoiminnan aikaisemmat ilmenemismuodot, joita valitus koskee. Toimenpide, joka on tullut lopulliseksi, kun yksityisten oikeussubjektien käytettävissä olevien hallinnollisten oikeussuojakeinojen määräajat ovat umpeutuneet, voidaan näin ollen riitauttaa hallintotuomioistuimissa. [15] Tähän on vielä lisättävä, että kuten edellä mainitun lakiasetuksen nro 2795/1980 23 §:stä ja RPEA:n 64 ja 104 §:stä ilmenee, taloudellis-hallinnollisia valituksia käsittelevillä toimielimillä ei ole velvollisuutta tutkia "niiden, joita asia koskee", tekemien valitusten asiasisältöä. Edellä mainituissa säädöksissä nimittäin säädetään, että jos Tribunal ei ratkaise valitusta vuoden kuluessa sen tekemisestä, valitus katsotaan hylätyksi, minkä jälkeen yksityinen oikeussubjekti voi nostaa kanteen hallintotuomioistuimessa. Mielestäni tämä seikka antaa lisätukea sille käsitykselle, että kyseisten toimielinten toimintaa on pidettävä tyypillisenä hallintotoimintana eikä tuomioistuimen toimintana. On vielä todettava, että lakiasetuksen nro 2797/1980 4 §:n 1 momentin 3 kohdan a alakohdan mukaan Tribunal Económico-Administrativo Centralilla on toimivalta jättää käsittelemättä asiat, joita se pitää erityisen merkittävinä tai joiden taloudellinen merkitys on suuri, ja siirtää ne raha-asiainministeriön ratkaistaviksi. Kun otetaan huomioon, että Tribunal Económico-Administrativo Central on elin, johon verovelvolliset valittavat alueellisten Tribunalien päätöksistä, on ilmeistä, että toimeenpanovallalla lain perusteella oleva oikeus siirtää asia käsiteltäväkseen antaa leimansa koko taloudellis-hallinnollisten valitusten järjestelmälle.

19. On lisäksi katsottava, ettei yhteisön oikeuden yhdenmukaisuus vaarannu, vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä toimielintä ei pidetä tuomioistuimena ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei ole tätä vaaraa, jonka yhteisöjen tuomioistuin otti huomioon asiassa Broekmeulen antamassaan tuomiossa, [16] jossa se hyväksyi tuomioistuimeksi yleislääketieteen valituslautakunnan, jonka päätöksiä pidettiin kansallisessa oikeusjärjestyksessä lopullisina. [17] Kuten edellä on todettu, taloudellis-hallinnollisia riita-asioita käsittelevien toimielinten päätöksiin voidaan joka tapauksessa hakea muutosta hallintotuomioistuimissa. Viimeksi mainittujen tuomioistuinten asiana on arvioida, onko tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö yhteisöjen tuomioistuimelle, ja tällä tavalla varmistaa, että yhteisöjen tuomioistuin saa asian käsiteltäväkseen ja

14 — Lakiasetuksen nro 2795/1980 40 § ja RPEA:n 4 §:n 2 momentti.

15 — On merkittävää, että Espanjan hallitus on kirjelmänsä alussa myöntänyt, että "toimien uudelleen tutkiminen hallintovalituksen johdosta on viranomaisten etuoikeus, jolle on tunnustettu yleisen periaatteen asema julkisoikeudessa, jossa tämä oikeussuojakeino edeltää tuomioistuimessa nostettavaa kannetta, jolloin *toimesta päättäneellä viranomaisella* on tilaisuus tutkia toimintansa uudelleen" (kursivointi tässä).

16 — Asia 246/80, Broekmeulen, tuomio 6.10.1981 (Kok. 1981, s. 2311; Kok. Ep. VI, s. 205).

17 — Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin korosti sitä, että "käytännössä tehokasta muutoksenhakukeinoa yleisiin tuomioistuimiin ei ole yhteisön oikeuden soveltamisen osalta" (em. asia Broekmeulen, tuomion 17 kohta).

että yksityisten oikeussubjektien oikeus tehokkaaseen laillisuusvalvontaan toteutuu. [18]

20. Katson lopuksi, että tähän ratkaisuun voidaan päätyä siitä huolimatta, että yhteisöjen tuomioistuin on yhdistetyissä asioissa Diversinte ja Iberlacta antamassaan tuomiossa [19] vastannut Tribunal Económico-Administrativo Central de Madridin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen kyseenalaistamatta sitä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt elin EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin. Edellä mainitulle tuomiolle ei käsitykseni mukaan voida antaa ennakkotapauksen asemaa, koska yhteisöjen tuomioistuin ei ole lainkaan käsitellyt sitä, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö edellä mainitut seikat huomioon ottaen ottaa tutkittavaksi. Yksikään asian käsittelyyn osallistuneista, komissio ja asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset mukaan lukien, ei sitä paitsi viitannut ennakkoratkaisupyynnön esittäneen elimen luonnetta koskevaan ongelmaan. Edellä mainittu tuomio ei siis estä yhteisöjen tuomioistuinta arvioimasta asiaan sovellettavan lainsäädännön valossa niitä säännöksiä, jotka koskevat Tribunal Económico-Administrativo Regionalin kokoonpanoa ja toimintaa, ja ratkaisemasta tämän arvioinnin perusteella, onko tätä elintä pidettävä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena.

21. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin jättää Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñan esittämän ennakkoratkaisupyynnön tutkimatta.

Asiakysymys

22. Jos yhteisöjen tuomioistuin edellä ehdottamastani ratkaisusta poiketen aikoo pitää ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä elintä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena, on tarkasteltava Tribunalin esittämän ennakkoratkaisukysymyksen asiasisältöä. Jäljempänä esitetyt toteamukset koskevat tätä.

23. Muistutan, että ennakkoratkaisukysymys koskee pohjimmiltaan sitä, onko Espanjan lainsäädäntö, joka koskee verovelvollisen ennen liike- tai ammattitoimintansa tosiasiallista aloittamista maksamiin menoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, yhteensoveltuva kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Espanjan lainsäädännön mukaan vähennysoikeus edellyttää, että asianmukainen ilmoitus on tehty ja että toiminta aloitetaan vuoden kuluessa ilmoituksen tekemisestä.

24. Totean heti, että mielestäni on syytä epäillä, onko tämä järjestelmä yhteensoveltuva direktiivin kanssa. Katson nimittäin, että direktiivin säännösten samoin

18 — Ks. asia 222/84, Johnston, tuomio 15.5.1986 (Kok. 1986, s. 1651) ja julkisasiamies Darmonin kyseisessä asiassa esittämä ratkaisuehdotus, 4 kohta sekä uudempi asia C-126/97, Eco Swiss China Time, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3055, esittämäni ratkaisuehdotuksen 43 kohta).

19 — Yhdistetyt asiat C-260/91 ja C-261/91, Diversinte ja Iberlacta, tuomio 1.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1885).

kuin arvonlisäveron neutraalisuutta koskevan perustavanlaatuisen periaatteen mukaan ei ole sallittua, että jäsenvaltio asettaa ehtoja verovelvollisen maksamien verojen vähentämistä koskevalle oikeudelle tai rajoittaa sitä siten, kuin Espanjan lainsäädännössä on tehty.

Tämän päätelmän perustelemiseksi riittää, kun analysoidaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee valmistelevan toiminnan luokittelemista direktiivin 4 artiklassa tarkoitetuksi "taloudelliseksi toiminnaksi". Muistutan, että tässä säännöksessä, joka kuuluu direktiivin IV osastoon, jonka otsikkona on "Verovelvolliset", säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

25. Edellä mainittu seikka saatettiin yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ensimmäisen kerran asiassa Rompelman, jossa oli kysymys siitä, voitiinko direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana pitää sellaista omaisuuden tulevaa omistusoikeuden siirtoa koskevan saamisoikeuden hankkimista vielä rakentamatta olevan rakennuksen osuuteen, kun tarkoituksena oli antaa kyseinen rakennus myöhemmin vuokralle. Tarkasteltuaan lyhyesti arvonlisäverojärjestelmän tunnusomaisia piirteitä, erityisesti järjestelmän perusperiaatetta (neutraalisuusperiaatetta), vähennysjärjestelmää ja verovelvollisen käsitettä, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "vähennysjärjestelmällä liikkeenharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan kaikkien liiketoimiensa yhteydessä suoritettavasta tai suoritetusta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan siten kaiken taloudellisen toiminnan täysin tasapuolinen verorasitus, toiminnan tavoitteista ja tuloksista riippumatta, sikäli kuin kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäveron alaista". [20]

26. Yhteisöjen tuomioistuin on taloudellisen toiminnan käsitteen osalta todennut tässä samassa tuomiossa, että taloudellinen toiminta "voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä, kuten kyseisen artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, kun siinä mainitaan 'kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta'. Tällaisista toimenpiteistä on taloudellisena toimintana pidettävä valmistelevia toimia, kuten käyttöomaisuuden hankintaa ja siten myös kiinteän omaisuuden ostoa". [21] Yhteisöjen

20 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 635, 19 kohta).

21 — Em. asia Rompelman, tuomion 22 kohta.

tuomioistuin on näin ollen katsonut, että taloudellisen toiminnan käsitettä on direktiivin 4 artiklaa sovellettaessa tulkittava niin laajasti, että se sisältää myös toimet, jotka edistävät varsinaisen liike- tai ammattitoiminnan harjoittamista.

Todettuaan, että "ei ole tarpeen tehdä eroa näiden valmistelevien toimenpiteiden erilaisten oikeudellisten muotojen mukaan", yhteisöjen tuomioistuin lisäsi samassa tuomiossa vielä, että "yrityksen verorasitukseen kohdistuva arvonlisäveron tasapuolisuuden periaate edellyttää — — , että yrityksen tarpeisiin ja sen aloittamiseen kohdistuvia ensimmäisiä investointimenoja pidetään taloudellisena toimintana. Olisi tämän periaatteen vastaista, jos mainittu toiminta alkaisi vasta silloin, kun kiinteää omaisuutta tosiasiallisesti hyödynnetään, eli kun se alkaa tuottaa verotettavaa tuloa". [22] Yhteisöjen tuomioistuin selvensi, että vastakkaisen tulkinnan hyväksyminen merkitsisi, että arvonlisävero rasittaisi taloudellista toimijaa ilman, että tämä voisi vähentää sitä 17 artiklan mukaisesti, jolloin investointimenot jaettaisiin sattumanvaraisesti ennen taloudellisen toiminnan tosiasiallista aloittamista ja sen jälkeen suoritettuihin menoihin.

27. On lisäksi todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo ilmaissut kielteisen kantansa sen kaltaiseen järjestelmään, josta on säädetty nyt kyseessä olevassa Espanjan lainsäädännössä ja jossa vähennysoikeuden käyttämistä lykätään, kunnes taloudellinen toiminta tosiasiallisesti aloitetaan. Asiassa Rompelman annetussa tuomiossa nimittäin todetaan seuraavaa: " — — sellaisissakin tapauksissa, joiden osalta säädettäisiin valmistelevista toimenpiteistä suoritetun tuotantopanoksiin sisältyvän veron palauttamisesta sen jälkeen, kun kiinteän omaisuuden tosiasiallinen hyödyntäminen on aloitettu, omaisuuteen kohdistuisi taloudellinen rasitus ensimmäisten investointikulujen ja tosiasiallisen hyödyntämisen välisenä aikana, joka saattaa olla huomattavan pitkä. Sitä, joka toteuttaa sellaisia kiinteän omaisuuden tulevaan hyödyntämiseen kiinteästi liittyviä ja sitä varten välttämättömiä investointitoimia, on siten pidettävä 4 artiklan mukaisena verovelvollisena." [23]

28. Asiassa Rompelman omaksuttu ratkaisu, jonka mukaan taloudellisen toiminnan käsite sisältää myös sitä edistävän valmistelevan toiminnan, on myöhemmin vahvistettu. Asiassa Lennartz yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin muun muassa selventämään, riittääkö alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemista koskevan säännöksen (20 artiklan 2 kohta) soveltamiseksi, että henkilö hankkii tavarat verovelvollisen ominaisuudessa vai onko tavaroita käytettävä välittömästi taloudellisessa toiminnassa. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Rompelman antamansa tuomionsa relevantteja kohtia lainattuaan todennut tuossa yhteydessä, että "edellä mainitusta päätöksestä seuraa, että henkilö, joka hankkii tavaroita 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa taloudellisessa toiminnassa". [24]

22 — Em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta.

23 — Em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta. Vastatessaan kysymykseen, onko toiminnan harjoittamista koskeva tarkoitus riittävä peruste pitää investoinnin tekijää verovelvollisena arvonlisäverotuksessa, yhteisöjen tuomioistuin on todennut tuomion seuraavassa kohdassa, että arvonlisäverovähennyksen tekijän on osoitettava, että vähennyksen myöntämisen edellytykset täyttyvät — — . [Direktiivin] 4 artiklan säännökset eivät estä verohallintoa vaatimasta, että ilmoitetusta tarkoituksesta esitetään objektiivinen näyttö, kuten rakennettavien tilojen soveltuvuus kaupalliseen käyttöön. On huomattava, että tapauksessa oli kysymys menoeristä, jotka luonnolliset henkilöt olivat maksaneet pystyäkseen aloittamaan taloudellisen toiminnan eli kyseisessä tapauksessa rakennuksen vuokraustoiminnan.

24 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 14 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuin jatkoi seuraavasti: " — — näin ollen arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan. Tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu 17 artiklan nojalla, ja sitä seuraavien jaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen määrä." Yhteisöjen tuomioistuin siis katsoi, että tavaroiden välitön käyttäminen verollisiin tai verottomiin liiketoimiin ei sinänsä ole vähennysten oikaisemisoikeutta koskevan säännöksen soveltamisen edellytys.

29. Nyt käsiteltävän asian kannalta erittäin suuri merkitys on edellä mainittuja tuomioita myöhemmin asiassa INZO annetulla tuomiolla.[25] Asiassa INZO oli ratkaistava, oliko ensimmäisiä investointimenoja ja erityisesti kannattavuusselvityksiin liittyviä menoja, jotka verovelvollinen oli maksanut pystyäkseen toteuttamaan myöhemmin liiketoimia, pidettävä direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, vaikka näitä liiketoimia ei kannattavuusselvitysten tulosten vuoksi itse asiassa milloinkaan toteutettu. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Rompelman annetussa tuomiossa ilmaistuihin periaatteisiin viitaten todennut, että "ensimmäisiä yrityksen tarpeista aiheutuneita investointimenoja voidaan pitää direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluvina" ja että "veroviranomaisten on tässä yhteydessä otettava huomioon yrityksen ilmoittama aikomus".[26] Tästä siis seuraa, että jos veroviranomaiset ovat hyväksyneet yhtiön arvonlisäverovelvolliseksi, valmistelevan toiminnan yhteydessä maksettu vero "voidaan periaatteessa vähentää direktiivin 17 artiklan mukaisesti".[27] Koska vähennys liittyy taloudelliseen toimintaan, sen on välttämättä säilyttävä, vaikka kyseisen yhtiön osakkaat myöhemmin päättäisivät luopua toiminnan aloittamisesta ja asettaa yhtiön selvitystilaan, jolloin suunniteltu taloudellinen toiminta ei ole missään vaiheessa johtanut verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Yhteisöjen tuomioistuin totesi edelleen: "Toisenlainen direktiivin tulkinta olisi sitä paitsi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa investoimalla verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan, verotukselliseen kohtelemiseen perusteettomasti eri tavoin samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät."

30. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä tarkastelluissa tuomioissa varsinaisesti halunnut todeta, että direktiiviä sovellettaessa taloudellisen toiminnan käsite kattaa myös liike- tai ammattitoimintaan välittömästi kuuluvaa toimintaa edeltäneen ja edistävän toiminnan. Viimeksi mainittua toimintaa on näin ollen väistämättä kohdeltava pääsääntöisesti samalla tavalla. Direktiivin 17 artiklan mukaisen vähennysoikeuden on ulotuttava valmistelevaan toimintaan ja edistävään toimintaan, esimerkiksi rakennuksen tai maa-alueen hankkimiseen, jos

25 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

26 — Em. asia INZO, tuomion 17 kohta.

27 — Em. asia INZO, tuomion 19 kohta.

veroviranomaiset ovat hyväksyneet toimenpiteiden toteuttajan verovelvolliseksi. On lisäksi huomautettava, että 17 artiklan 1 kohdassa todetaan selvästi, että vähennysoikeus syntyy, "kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy".

Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa [28] ja asiassa INZO antamassaan tuomiossa, [29] tämä ratkaisu ei luonnollisestikaan estä veroviranomaisia vaatimasta, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta osoitetaan objektiivisin todistein. On selvää, että jos asianomainen henkilö on petostarkoituksessa ilmoittanut aikovansa aloittaa tietyn taloudellisen toiminnan mutta aikoo todellisuudessa hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joiden arvonlisäveron hän voi vähentää, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärien ilmoitusten perusteella. Tämä edellyttää tietenkin verovelvollisen tosiasiallisen käyttäytymisen aineellista arviointia, jossa on lähdettävä siitä kiistattomasta perusteesta, että direktiivin 17 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

31. Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainituissa tuomioissa esiin tuomat arvioinnit ovat mielestäni vakuuttavia. Ne ovat lisäksi kaikki relevantteja vastattaessa nyt käsiteltävänä olevaan kysymykseen. Myös tässä tapauksessa vähennysoikeudelle asetetaan ehtoja — ja joissain tapauksissa evätään se — perustamatta tätä verovelvollisen käyttäytymistä koskevaan aineelliseen arviointiin vaan yleisluonteiseen sääntöön, jonka mukaan taloudellisena toimintana pidetään ainoastaan ammattitai liiketoimintaan kuuluvien liiketoimien tosiasiallista toteuttamista. Ammatti- ja liiketoimintaa edistävät liiketoimet kuuluvat vähennysjärjestelmän piiriin ainoastaan siinä tapauksessa, että niiden jälkeen aloitetaan edellä tarkoitettu taloudellinen toiminta, ja vain sillä edellytyksellä, että noudatetaan eräitä muotovaatimuksia, joista on säädetty laissa. Mielestäni tällainen järjestelmä on ilmeisessä ristiriidassa direktiivin säännösten kanssa, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut.

32. Kun tämä on todettu, on vielä tutkittava, voivatko Espanjan lainsäätäjän toimenpiteet kuitenkin olla perusteltuja valtionvaroihin kohdistuvien mahdollisten petosten ehkäisemiseksi. Muistutan tältä osin, että direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Molenheide ym. antamassaan tuomiossa [30] kuitenkin selvästi ilmaissut, missä rajoissa tätä oikeutta voidaan käyttää. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin ratkaisemaan, onko Belgian lainsäädäntö, jonka mukaan veroviranomaiset voivat turvaamistoimenpiteenä pidättää arvonlisäveron palautettavia määriä, jos epäillään veropetosta, yhteensoveltuva direktiivin

28 — Mainittu edellä, tuomion 24 kohta.

29 — Mainittu edellä, tuomion 23 kohta.

30 — Asia C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281).

kanssa, ja se totesi, että arvioinnissa on otettava huomioon suhteellisuusperiaate, [31] ja jatkoi: "Niinpä jäsenvaltioiden on — — turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Vaikka on siis perusteltua, että jäsenvaltion antamilla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan valtionkassan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Niitä 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."

33. Koska riidanalaisella Espanjan lainsäädännöllä järjestelmällisesti lykätään vähennysoikeuden käyttämistä tai jopa evätään, jos verovelvollinen ei varsinaisesti toteuta toimintaansa kuuluvia verollisia liiketoimia, näyttää näin ollen ilmeiseltä, että Espanjan lainsäädäntö sisältää säännöksiä, jotka ovat suhteettomia tavoiteltavaan päämäärään nähden. Siitä, että valmistelevista menoista ei ole tehty ennakkoilmoitusta, samoin kuin siitä, että yrityksen toimintaan kuuluvien liiketoimien toteuttaminen viivästyy, voitaisiin nimittäin määrätä seuraamuksia itsenäisesti ilman, että rajoitettaisiin oikeutta vähentää sellaisia menoja, jotka — muistutettakoon vielä kerran — direktiivin valossa itsekin ovat taloudellista toimintaa.

34. Espanjan lainsäädännön mukaisiin toimenpiteisiin edellä omaksuttua kielteistä kantaa ei voida muuttaa sen perusteella, että tämän lainsäädännön mukaan veroviranomaisilla on toimivalta pidentää lain nro 37/1992 111 §:n 1 momentissa säädettyä yhden vuoden määräaikaa, jos se on tulevaisuudessa aloitettavan toiminnan laadun taikka toiminnan aloittamiseen liittyvien seikkojen vuoksi perusteltua. On selvää, että jos valmisteleva toiminta kuuluu täysin direktiivin 4 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan käsitteen alaisuuteen, valmistelevan toiminnan yhteydessä maksettuihin menoeriin sisältyvän veron vähentämistä ei voida tehdä riippuvaiseksi viranomaisten tarkoituksenmukaisuusharkinnasta.

35. Lopullinen kantani on, että Espanjan lainsäädäntö, jonka mukaan vero, joka on maksettu ennen yrityksen toimintaan kuuluvien verollisten liiketoimien toteuttamista, voidaan vähentää vain, jos verovelvollinen on tehnyt ennakkoilmoituksen toiminnan aloittamisesta ja jos liike- tai ammattitoiminta aloitetaan vuoden kuluessa tämän ilmoituksen tekemisestä, ei ole yhteensoveltuva direktiivin kanssa. Tämä johtuu siitä, että pääasiallista toimintaa valmistelevien ja edistävien liiketoimien toteuttamista ei Espanjan lainsää-

31 — Asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161, 46 ja 47 kohta).

dännön mukaan pidetä "verollisten liiketoimien tosiasiallisena aloittamisena", ja siitä, että vähennysoikeutta lykätään perusteettomasti siihen saakka, että yrityksen toimintaan kuuluvat verolliset liiketoimet tosiasiallisesti aloitetaan.

Ratkaisuehdotus

36. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin jättää Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñan esittämän ennakkoratkaisukysymyksen tutkimatta, koska kysymyksen esittäjä ei ole EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (josta on tullut EY 234 artikla) tarkoitettu "kansallinen tuomioistuin".

Toissijaisesti ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan

— ennen verollisten liiketoimien varsinaista aloittamista maksettu arvonlisävero saadaan vähentää vain, jos

a) siitä tehdään nimenomainen hakemus ennen verosaatavan syntymistä ja

b) verolliset liiketoimet tosiasiallisesti aloitetaan vuoden kuluessa tämän hakemuksen tekemisestä;

— edellä lueteltujen edellytysten noudattamatta jättämisestä seuraa, että vähennysoikeus menetetään tai sitä siirretään, kunnes toimintaan kuuluvien liiketoimien varsinainen toteuttaminen tosiasiallisesti alkaa.