YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

21 päivänä maaliskuuta 2000 *

Yhdistetyissä asioissa C-110/98—C-147/98,

jotka Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Espanja) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Gabalfrisa SL ym.

vastaan

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari), L. Sevón ja R. Schintgen sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm ja M. Wathelet,

julkisasiamies: A. Saggio,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Tarragona 161 SA (C-112/98 ja C-136/98), edustajinaan asianajajat F. Alonso Fernández, E. Andres ja A. Azpeitia Gamazo, Madrid,

— Gran Vía Zaragoza SA:n (C-116/98 ja C-118/98—C-120/98) puolesta M. Laborda Aured,

— Savigi 89 SA (C-123/98), edustajanaan asianajaja G. Galiano Quesada, Barcelona,

— Plácida Jiménez SL:n (C-125/98) puolesta J. Jiménez Cano,

— Jesús Corral García (C-132/98), itse,

— Gesba SA:n (C-137/98) puolesta M. Casasus Camps,

— Estació de Servei El Trevol SL (C-138/98), edustajanaan asianajaja J. Gibert Canet, Barcelona,

— Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), edustajaan asianajaja F. Marcos, Tarragona,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään valtionasiamies M. López-Monís Gallego,

— Kreikan hallitus, asiamiehenään valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen apulaisneuvonantaja M. Apessos ja ulkoasiainministeriön oikeudellisen erityisyksikön (eurooppaoikeuden jaosto) tarkastaja A. Rokofyllou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja M. Díaz-Llanos La Roche ja oikeudellisen yksikön virkamies C. Gómez de la Cruz,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.10.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 19.12.1997 (C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 ja C-125/98—C-146/98), 30.1.1998 (C-121/98—C-124/98 ja C-147/98) ja 25.2.1998 (C-116/98, C-118/98 ja C-119/98) tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 14.4.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty usean yrittäjän tai itsenäisen ammatinharjoittajan ja Agencia Estatal de Administración Tributarian (valtion verovirasto, jäljempänä AEAT) eri osastojen välisissä riita-asioissa, jotka koskevat kantajien ennen toimintansa aloittamista toteuttamien liiketoimien yhteydessä maksaman arvonlisäveron vähentämistä.

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, joissa määritellään verovelvollisen käsite, 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."

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, joka koskee vähennysoikeutta, 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.

— — "

5 Kuudennen direktiivin 22 artikla koskee veronmaksuvelvollisten velvoitteita sisäisessä järjestelmässä, ja siinä säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta.

— —

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista.

— — "

Kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö

6 Arvonlisäveron käyttöönottamisesta 28.12.1992 annetun lain nro 37/1992 (BOE nro 312, 29.12.1992, oikaisu BOE:ssa nro 33, 8.2.1993) 100 §:ssä säädetään vähennysoikeuden vanhentumisesta tämän oikeuden syntymisestä lähtien lasketun viiden vuoden määräajan päätyttyä.

7 Lain nro 37/1992 111 §:ssä, sellaisena kuin kyseinen säännös on muutettuna verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 30.12.1996 annetun lain nro 13/1996 (BOE nro 315, 31.12.1996; jäljempänä laki nro 37/1992) 10 §:n 7 momentilla, säädetään seuraavaa:

"1. Liikkeen- tai ammatinharjoittajat voivat vähentää veron, jonka he ovat maksaneet ennen liike- tai ammattitoiminnan taikka tämän toiminnan jonkin osa-alueen tosiasiallista aloittamista, jos vähennysoikeus ei ole vanhentunut tämän lain 100 §:ssä vahvistetun määräajan päättymisen vuoksi.

— —

5. Tämän pykälän 1 momentin säännöksistä poiketen liikkeen- ja ammatinharjoittajien, jotka haluavat vähentää ennen toimintansa aloittamista maksamansa veron tämän lain 93 §:n kolmannen momentin säännösten mukaisesti, on täytettävä seuraavat edellytykset:

1. Heidän on täytynyt tehdä laissa säädetty ennakkoilmoitus ennen liike- tai ammattitoiminnan taikka sen johonkin osa-alueeseen kuuluvan toiminnan aloittamisesta ennen kyseisen veron maksamista — — .

2. Heidän on aloitettava liike- tai ammattitoimintansa yhden vuoden määräajassa, joka lasketaan edellä 1 kohdassa mainitun ilmoituksen tekemisestä. Viranomaiset voivat kuitenkin pidentää laissa säädetyin tavoin mainittua yhden vuoden määräaikaa, jos se on tulevaisuudessa aloitettavan toiminnan laadun taikka toiminnan aloittamiseen liittyvien seikkojen vuoksi perusteltua.

Jos mainitut edellytykset eivät täyty, maksettua veroa ei voida vähentää ennen toiminnan tosiasiallista aloittamista, ja verovelvollisella on velvollisuus oikaista tekemänsä vähennykset.

Näitä 5 momentin säännöksiä ei sovelleta maa-alueiden hankintaan liittyviin veroihin, jotka voidaan vähentää vasta liike- tai ammattitoiminnan taikka niiden erillisen osa-alueen tosiasiallisesta aloittamisesta lähtien. Tässä tapauksessa vähennysoikeuden katsotaan syntyvän kyseessä olevien toimintojen aloittamispäivänä."

8 Lain nro 13/1996 toisella siirtymäsäännöksellä lisätään seuraavaa:

"Vähentämismenettely, joka koskee ennen liike- tai ammattitoiminnan aloittamista maksettua veroa ja joka on aloitettu ennen tämän lain voimaantuloa, suoritetaan tämän lain säännösten mukaisesti.

Tätä siirtymäsäännöstä sovelletaan ainoastaan veroon, joka on maksettu tämän lain voimaantuloa edeltäneinä viitenä vuotena."

9 Arvonlisäveroasetuksen antamisesta 29.12.1992 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 1624/1992 (BOE nro 314, 31.12.1992) 28 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvolliset voivat tehdä hakemuksia ja käyttää seuraavia valintamahdollisuuksia:

——

4. hakea pidennystä lain 111 §:n ensimmäisessä momentissa säädettyyn määräaikaan liike- tai ammattitoiminnan aloittamiseksi.

2. ——

Hakemus on tehtävä seuraavien määräaikojen kuluessa:

4. edellä olevan momentin 4 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa kaksi kuukautta ennen yhden vuoden määräajan päättymistä."

Pääasian oikeudenkäyntiä koskevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

10 AEAT:n eri yksiköt ovat evänneet pääasian kantajilta näiden ennen toimintansa — useissa tapauksissa kyse on ollut rakennustöistä — aloittamista maksamien arvonlisäverojen vähennysoikeuden siitä syystä, että lain nro 37/1992 111 §:ssä taikka kuninkaan päätöksen nro 1624/1992 28 §:ssä säädetyt edellytykset eivät ole täyttyneet.

11 Kantajat katsovat, että lain nro 37/1992 111 §:ssä mainitut edellytykset ovat ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan kanssa, ja ne ovat valittaneet AEAT:n eri yksiköiden tekemistä päätöksistä Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñaan.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevista päätöksistä ilmenee, että Tribunal Económico-Administrativo Centralin 29.3.1990 antamassa tuomiossa on vahvistettu, että Tribunal Económico-Administrativo -nimiset elimet ovat perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuja tuomioistuimia. Ne täyttävät yhteisöjen tuomioistuimen tämän määräyksen mukaista tuomioistuimen käsitettä koskevassa oikeuskäytännössä vahvistetut viisi edellytystä eli lakisääteisyys, pysyvyys, tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, oikeussääntöjen soveltaminen.

13 Koska Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñalla on epäilyksiä lain nro 37/1992 yhteensoveltuvuudesta kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kussakin asiassa seuraavan 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 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?"

14 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 8.5.1998 antamalla määräyksellä asiat C-110/98—C-147/98 on yhdistetty kirjallista ja suullista käsittelyä varten sekä tuomion antamista varten.

Tutkittavaksi ottaminen

15 Aluksi on varmistettava, että Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña on perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.

Tribunal Económico-Administrativoja koskeva kansallinen lainsäädäntö

16 28.12.1963 annetun yleisen verolain nro 230/1963 (BOE 30.12.1963) 90 §:ssä säädetään, että verojen ja maksujen hallinnoinnista, tilityksestä ja perinnästä ovat vastuussa eri elimet kuin valitusten käsittelystä.

17 Lain nro 230/1963 163 §:ssä säädetään, että Tribunal Económico-Administrativot käsittelevät verovalitukset.

18 Taloudellis-hallinnollisten valitusten käsittelyä koskevan asetuksen hyväksymisestä 1.3.1996 annetun kuninkaan päätöksen nro 391/1996 (BOE nro 72, 23.3.1996; oikaisu BOE:ssa nro 168, 12.7.1996) 1 §:ssä säädetään, että verovalitukset käsitellään ja ratkaistaan lainsäännösten ja kyseisen päätöksen säännösten mukaisesti.

19 Kyseisen päätöksen 3 § kuuluu seuraavasti:

"Seuraavat elimet ovat toimivaltaisia käsittelemään ja ratkaisemaan taloudellis-hallinnollisia valituksia:

1. talous- ja raha-asiainministeriö,

2. Tribunal Económico-Administrativo Central,

3. alueelliset Tribunal Económico-Administrativot,

4. Ceutan ja Melillan paikalliset Tribunal Económico-Administrativot."

20 Taloudellis-hallinnollisten menettelyjen perustan vahvistamisesta annetun lain nro 39/1980 täytäntöönpanosta 12.12.1980 annetun lakiasetuksen (BOE 30.12.1980) 40 §:ssä ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 4 §:n 2 momentissa ja 119 §:n 3 ja 4 momentissa täsmennetään, että Tribunal Económico-Administrativojen päätöksistä voidaan nostaa kanne hallintotuomioistuimissa.

21 Asetuksen nro 2795/1980 4 §:n 1 momentin 3 kohdassa ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 8 §:n 1 momentissa säädetään, että talous- ja raha-asiainministeriö ratkaisee muun muassa verovalitukset, jotka kyseisen ministeriön on Tribunal Económico-Administrativo Centralin mielestä ratkaistava niiden laadun, määrän taikka merkityksen vuoksi.

22 Asetuksen nro 2795/1980 5 §:n c momentissa ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 9 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään, että Tribunal Económico-Administrativo ratkaisee muun muassa alueellisten Tribunal Económico-Administrativojen päätöksistä tehdyt valitukset.

23 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 16 §:n 1, 5 ja 7 momentissa täsmennetään, että alueelliset Tribunal Económico-Administrativot muodostuvat presidentistä, vähintään kolmesta jäsenestä ja kirjaajasta, joilla kaikilla on yksi ääni. Presi-

dentti, jaostojen puheenjohtajat ja jäsenet nimitetään virkakuvauksissa mainituista virkamiehistä ja heidät erotetaan talous- ja raha-asiainministerin päätöksellä. Kirjaajana toimii valtionasiamies.

24 Lain nro 230/1963 169 §:n, asetuksen nro 2795/1980 17 §:n 1 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 40 §:n 1 momentin nojalla toimivaltaisella elimellä on toimivalta tutkia uudelleen kaikki tilitystä tai valitusta koskevat seikat, kun on tehty verovalitus, riippumatta siitä, ovatko ne, joita asia koskee, vedonneet näihin seikkoihin.

25 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 40 §:n 2 momentissa lisätään, että toimivaltainen elin voi näin ollen a) vahvistaa riitautetun päätöksen; b) kumota sen joko kokonaan tai osittain; c) täsmentää asiaankuuluvat oikeudet ja velvollisuudet taikka määrätä viranomaiset toteuttamaan valituksen seurauksena tehdyn päätöksen perusteella välttämättömät toimenpiteet.

26 Asetuksen nro 2795/1980 17 §:n 2 momentissa ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 40 §:n 3 momentissa täsmennetään, että jos toimivaltainen elin aikoo lausua seikoista, joihin ne, joita asia koskee, eivät ole vedonneet, se ilmoittaa tästä niille, jotka ovat edustettuina, ja myöntää näille 15 päivän määräajan huomautusten tekemistä varten.

27 Asetuksen nro 2795/1980 35 §:n 1 momentissa säädetään, että Tribunal Económico-Administrativojen on ratkaistava niille tehdyt valitukset. Asetuksen nro 2795/1980 23 §:n 1 momentissa ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 104 §:ssä täsmennetään, että jos verovalitusta ei ole ratkaistu vuoden kuluessa siitä, kun se on tehty jossain elimessä, se katsotaan hylätyksi, jolloin se, jota asia koskee, voi nostaa kanteen tästä hylkäämisestä toimivaltaisessa tuomioistuimessa.

28 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 55 §:n nojalla hallintoviranomaiset eivät voi kumota tai muuttaa Tribunal Económico-Administrativojen lopullisia päätöksiä lukuun ottamatta tapauksia, joissa päätökset ovat mitättömiä taikka ylimääräisten muutoksenhakukeinojen käsittelyn kohteena.

29 Asetuksen nro 2795/1980 30 ja 32 §:ssä sekä kuninkaan päätöksen nro 391/1996 90 ja 97 §:ssä annetaan niille, joita asia koskee, oikeus esittää kirjelmiä ja vaatimuksiaan tukevia todisteita sekä pyytää julkista istuntoa.

30 Asetuksen nro 2795/1980 20 §:ssä ja 35 §:n 2 momentissa täsmennetään, että Tribunal Económico-Administrativojen päätösten on oltava perusteltuja sekä tosiasioiden että oikeudellisten seikkojen osalta.

31 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 110 §:n 2 momentissa säädetään, että alueellisen Tribunal Económico-Administrativon päätöksen seurauksena viranomaisten on oikaistava valituksen kohteena ollut toimenpide ja että tämä on tehtävä 15 päivän määräajassa. Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 110 §:n 4 momentissa lisätään, että jos viranomaisten on alueellisen Tribunal Económico-Administrativon päätöksen johdosta palautettava perusteettomasti kannetut summat, sillä, jota asia koskee, on oikeus lainmukaisiin korkoihin siitä päivästä lukien, jona hän on maksanut perusteettoman veron tai maksun.

32 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 112 §:ssä säädetään, että alueellisten Tribunal Económico-Administrativojen kirjaajat valvovat niiden tekemien päätösten

täytäntöönpanoa ja toteuttavat taikka tarpeen vaatiessa kehottavat presidenttiä toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet näiden päätösten täytäntöönpanon esteiden poistamiseksi.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

33 Arvioitaessa sitä, onko ennakkoratkaisua pyytävä toimielin perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, mikä on yksinomaan yhteisön oikeuden mukaan ratkaistava kysymys, yhteisöjen tuomioistuin ottaa huomioon useita seikkoja, kuten toimielimen lakisääteisyyden, pysyvyyden, sen tuomiovallan pakottavuuden, kontradiktorisen menettelyn noudattamisen asioiden käsittelyssä, sen toimimisen oikeussääntöjen soveltajana ja sen riippumattomuuden (ks. mm. asia C-54/96, Dorsch Consult, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-4961, 23 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

34 Tältä osin on aluksi todettava, että Tribunal Económico-Administrativojen tehtävä on määritelty lailla nro 230/1963 ja asetuksella nro 2795/1980. Verovalitusmenettelystä on säädetty kuninkaan päätöksellä nro 391/1996. Lailla nro 230/1963, asetuksella nro 2795/1980 ja kuninkaan päätöksellä nro 391/1996 annetaan näin ollen Tribunal Económico-Administrativoille lakisääteinen ja pysyvä perusta.

35 Tämän jälkeen on todettava, että asetuksen nro 2795/1980 35 §:n 1 momentin mukaan Tribunal Económico-Administrativojen on ratkaistava niille tehdyt valitukset. Lisäksi lain nro 230/1963 163 §:stä, asetuksen nro 2795/1980 40 §:stä ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 4 §:n 2 momentista ja 119 §:n 3 ja 4 momentista johtuu, että veroviranomaisten päätöksistä voidaan nostaa kanne hallintotuomioistuimissa vasta, kun on tehty valitus Tribunal Económico-Administrativoissa. Viimeksi mainittujen tuomiovalta on näin ollen pakottavaa.

36 Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 55 §:stä ja 110 §:stä johtuu lisäksi, että veroviranomaiset eivät voi kumota eivätkä muuttaa Tribunal Económico-Administrativojen lopullisia päätöksiä lukuun ottamatta niitä, jotka ovat oikeudellisesti mitättömiä taikka ylimääräisten muutoksenhakukeinojen kohteena, vaan niiden on pantava ne täytäntöön ja tarvittaessa oikaistava riidanalainen toimenpide taikka palautettava perusteettomasti kannetut summat. Kyseisen päätöksen 112 §:n mukaan Tribunal Económico-Administrativojen kirjaajat valvovat niiden tekemien päätösten täytäntöönpanoa ja toteuttavat asianmukaiset toimenpiteet näiden päätösten täytäntöönpanon esteiden poistamiseksi. Tribunal Económico-Administrativojen lopulliset päätökset ovat siten pakottavia.

37 Verovalitusmenettelyn kontradiktorisuuden osalta on muistettava, että kontradiktorista menettelyä koskeva edellytys ei ole ehdoton (em. asia Dorsch Consult, tuomion 31 kohta). Asetuksen nro 2795/1980 30 ja 32 §:n sekä kuninkaan päätöksen nro 391/1996 90 ja 97 §:n nojalla ne, joita asia koskee, voivat esittää kirjelmiä ja vaatimuksiaan tukevia todisteita sekä pyytää julkista istuntoa. Lisäksi asetuksen nro 2795/1980 17 §:n 2 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 391/1996 40 §:n 3 momentin mukaan Tribunal Económico-Administrativon, joka aikoo lausua seikoista, joihin ne, joita asia koskee, eivät ole vedonneet, on ilmoitettava tästä niille, jotka ovat edustettuina, ja myönnettävä näille 15 päivän määräaika huomautusten tekemistä varten. Näin ollen on katsottava, että verovalitusmenettely täyttää kontradiktorisen menettelyn edellytykset.

38 Asetuksen nro 2795/1980 20 §:stä ja 35 §:n 2 momentista johtuu, että Tribunal Económico-Administrativojen päätösten on oltava perusteltuja sekä tosiasioiden että oikeudellisten seikkojen osalta. Kuninkaan päätöksen nro 391/1996 1 §:ssä säädetään, että Tribunal Económico-Administrativot ratkaisevat verovalitukset lainsäännösten ja kyseisen päätöksen säännösten mukaisesti. Kyseisen päätöksen nro 391/1996 40 §:n 2 momentin mukaan Tribunal Económico-Administrativot joko pysyttävät riitautetun päätöksen tai kumoavat sen joko kokonaan tai osittain ja täsmentävät asiaankuuluvat oikeudet ja velvollisuudet taikka määräävät hallintoviranomaiset toteuttamaan tietyt toimenpiteet. Näistä säännöksistä johtuu, että Tribunal Económico-Administrativot soveltavat oikeusnormeja.

39 Lisäksi on korostettava, että lain nro 230/1963 90 §:ssä taataan verojen ja maksujen hallinnoinnista, perinnästä ja tilityksestä vastuussa olevien elinten toiminnallinen erottaminen Tribunal Económico-Administrativoista, jotka ratkaisevat edellä mainittujen yksiköiden päätöksistä tehdyt valitukset ilman veroviranomaisten ohjeita.

40 Tällaiset takeet antavat Tribunal Económico-Administrativoille, toisin kuin asiassa C-24/92, Corbiau, 30.3.1993 annetussa tuomiossa (Kok. 1993, s. I-1277, 15 ja 16 kohta) kyseessä olleelle välittömiä veroja ja valmisteveroja käsittelevälle viranomaiselle, kolmannen osapuolen ominaisuuden suhteessa niihin yksiköihin, jotka ovat tehneet valituksen kohteena olevan päätöksen, sekä riittävän riippumattomuuden, jotta niitä voitaisiin pitää perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuina tuomioistuimina.

41 Edellä todetusta seuraa, että Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñaa on pidettävä perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena, joten ennakkoratkaisukysymys voidaan tutkia.

Ennakkoratkaisukysymys

42 Kansallinen tuomioistuin haluaa kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa ristiriidassa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa asetetaan verovelvollisen ennen verollisten liiketoimien varsinaista aloittamista maksaman arvonlisäveron vähentämisoikeudelle tietyt edellytykset, kuten tätä koskevan nimenomaisen hakemuksen tekeminen ennen

kuin verovelka syntyy ja tämän hakemuksen ja verollisten liiketoimien tosiasiallisen alkamisen välillä lasketun yhden vuoden määräajan noudattaminen, ja jossa näiden edellytysten täyttymättä jättämisen seuraamukseksi asetetaan vähennysoikeuden menettäminen taikka tämän oikeuden siirtäminen siihen asti, kunnes verollisten liiketoimien varsinainen toteuttaminen alkaa.

43 Aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta).

44 Tämän jälkeen on todettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta itse on arvonlisäveron alaista (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta).

45 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa (23 kohta) sekä asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-857, 16 kohta) katsonut, periaate, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana, ja olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun yritystoimintaa todella harjoitetaan eli silloin, kun verotettavia tuloja syntyy. Jokainen muunlainen tulkinta kuudennen direktiivin 4 artiklasta johtaisi siihen, että arvonlisävero rasittaisi taloudellista toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että sillä olisi 17 artiklan mukaista mahdollisuutta vähentää arvonlisäveroa, ja siihen, että investointimenot jaettaisiin sattu-

manvaraisesti ennen varsinaista yritystoiminnan aloittamista ja sen jälkeen suoritettuihin menoihin.

46 Kuudennen direktiivin 4 artikla ei kuitenkaan estä veroviranomaisia edellyttämästä, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, jossa toteutetaan verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisin todistein. Tässä yhteydessä on korostettava, että asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt vilpittömässä mielessä ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellisen toiminnan. Petos- tai väärinkäytöstilanteessa, jolloin asianomainen on esimerkiksi väittänyt aikovansa aloittaa tietyn taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella (em. asia Rompelman, tuomion 24 kohta, ja asia INZO, tuomio 23 ja 24 kohta).

47 Tästä seuraa, että sitä, jolla on objektiivisten seikkojen tukema aikomus aloittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaisesti itsenäinen taloudellinen toiminta ja joka suorittaa tätä varten ensimmäiset investointinsa, on pidettävä verovelvollisena. Toimiessaan tässä ominaisuudessaan hänellä on siis kuudennen direktiivin 17 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla oikeus vähentää välittömästi se arvonlisävero, jonka hän on maksanut tai joka hänen on maksettava sellaisia investointeja koskevien kustannusten yhteydessä, jotka on tehty aiottua liiketoimintaa varten ja jotka oikeuttavat vähennykseen, ilman, että hänen olisi odotettava yritystoimintansa tosiasiallista alkamista.

48 Espanjan hallitus väittää kuitenkin, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 ja 8 kohta yhdessä mahdollistaisivat sen, että vähennysoikeuden käyttämiselle voidaan asettaa tietyt edellytykset, kuten nimenomaisen hakemuksen tekeminen taikka tämän hakemuksen ja verollisten liiketoimien tosiasiallisen alkamisen välillä laskettavan yhden vuoden määräajan noudattaminen.

49 Toisaalta tällaisella ilmoituksella on Espanjan hallituksen mukaan sama valvontatavoite kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetyllä toiminnan alkamista, muuttumista tai loppumista koskevalla ilmoituksellakin.

50 Toisaalta tämän saman hallituksen sekä Kreikan hallituksen mukaan jäsenvaltioiden oikeus säätää kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla muita velvoitteita kuin direktiivissä säädetyt veronkannon asianmukaisuuden varmistamiseksi ja petosten estämiseksi sisältää oikeuden asettaa vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi nimenomaisen hakemuksen tekemisen ja yhden vuoden määräajan noudattamisen tämän hakemuksen ja verollisten liiketoimien tosiasiallisen aloittamisen välillä.

51 Tältä osin on korostettava, kuten komissio on perustellusti todennut, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetään vain verovelvollisten velvollisuudesta ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta, mutta siinä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta tällaisen ilmoituksen puuttuessa lykätä vähennysoikeuden käyttämistä verollisten liiketoimien tosiasialliseen alkamiseen asti taikka evätä verovelvolliselta tämän oikeuden käyttämistä.

52 Lisäksi on todettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi 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 arvonlisävero-

järjestelmän perusperiaatteista (ks. tämänsuuntaisesti 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).

53 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä ei ainoastaan aseteta verovelvollisen ennen verollisten liiketoimiensa tosiasiallista aloittamista maksaman arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi nimenomaisen hakemuksen tekemistä ja sitä, että tämä noudattaa kyseisen hakemuksen ja verollisten liiketoimien tosiasiallisen aloittamisen välistä yhden vuoden määräaikaa, vaan siinä myös asetetaan seuraamus näiden edellytysten noudattamatta jättämisestä lykkäämällä vähennysoikeus järjestelmällisesti verollisten liiketoimien tosiasialliseen aloittamiseen asti. Tällainen lainsäädäntö saattaa johtaa jopa tämän oikeuden menettämiseen, jos kyseisiä liiketoimia ei aloiteta taikka jos vähennysoikeutta ei käytetä tämän oikeuden syntymisestä lasketun viiden vuoden määräajassa.

54 Näin ollen tällainen sääntely ylittää sen, mikä on välttämätöntä asianmukaisen veronkannon varmistamisen ja petosten estämisen tavoitteen saavuttamiseksi.

55 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa asetetaan verovelvollisen ennen verollisten liiketoimien varsinaista aloittamista maksaman arvonlisäveron vähentämisoikeudelle tietyt edellytykset, kuten tätä koskevan nimenomaisen hakemuksen tekeminen ennen kuin verovelka syntyy ja tämän hakemuksen ja verotettavan toiminnan tosiasiallisen alkamisen välillä lasketun yhden vuoden määräajan noudattaminen, ja jossa näiden edellytysten täyttämättä jättämisen seuraamukseksi asetetaan vähennysoikeuden menettäminen taikka tämän oikeuden siirtäminen siihen asti, kunnes verollisten liiketoimien varsinainen toteuttaminen alkaa.

Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Espanjan ja Kreikan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñan 19.12.1997 (C-110/98—C-115/98, C-117/98, C-120/98 ja C-125/98—C-146/98), 30.1.1998 (C-121/98—C-124/98 ja C-147/98) ja 25.2.1998 (C-116/98, C-118/98 ja C-119/98) tekemillään päätöksillä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY

17 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa asetetaan verovelvollisen ennen verollisten liiketoimien varsinaista aloittamista maksaman arvonlisäveron vähentämisoikeudelle tietyt edellytykset, kuten tätä koskevan nimenomaisen hakemuksen tekeminen ennen kuin verovelka syntyy ja tämän hakemuksen ja verotettavan toiminnan tosiasiallisen alkamisen välillä lasketun yhden vuoden määräajan noudattaminen, ja jossa näiden edellytysten täyttämättä jättämisen seuraamukseksi asetetaan vähennysoikeuden menettäminen taikka tämän oikeuden siirtäminen siihen asti, kunnes verollisten liiketoimien varsinainen toteuttaminen alkaa.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä maaliskuuta 2000.

R. Grass — kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias — presidentti