

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

16 päivänä lokakuuta 2003¹

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävänä oleva asia koskee tärkeää käytännön kysymystä arvonlisäverotuksessa. Kyse on siitä, onko ostoihin sisältyvä vero vähennettävä siltä vuodelta, jona oikeus syntyy, vai vasta siltä vuodelta, jona elinkeinonharjoittaja saa laskun.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Yhteisön lainsäädäntö

2. Nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteisen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi).

3. Verotettavasta tapahtumasta ja verosaatavan syntymisestä säädetään kuudennen direktiivin VII osastossa. Sen 10 artiklan 2 kohdan 1 alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

4. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta. Sen 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

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

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1, muutettu useaan kertaan.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään vero-
velvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin,
verovelvollisella on oikeus vähentää siitä
verosta, jonka maksamiseen hän on velvol-
linen:

- a) arvonlisävero, joka on maksettava tai
maksettu tavaroista tai palveluista,
jotka verovelvolliselle on luovuttanut
tai suorittanut tai luovuttaa taiikka
suorittaa toinen verovelvollinen;

— — .”

5. Kuudennen direktiivin 18 artiklassa sää-
detään vähennysoikeuden käyttämistä kos-
kevista yksityiskohdista. Sen 1 ja 2 koh-
dassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää
verovelvolliselta:

- a) edellä 17 artiklan 2 kohdan
a alakohdassa tarkoitettua vähennystä
varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen
laskun hallussapitoa;

— —

2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys
vähentämällä ilmoituskaudelta maksetta-
van arvonlisäveron kokonaismäärästä
veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus
on syntynyt ja joka voidaan vähentää
saman ajanjakson aikana 1 kohdan sään-
nösten mukaisesti.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 4 artik-
lan 3 kohdassa tarkoitettuja satunnaisia
liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyt-
tämään vähennysoikeuttaan vasta luovu-
tusajankohtana.”

6. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa sää-
detään muun muassa seuraavaa:

- ”3. a) Verovelvollisen on toiselle verovel-
volliselle suorittamistaan tavaroi-
den luovutuksista ja palvelujen
suorituksista toimitettava lasku tai
laskuna toimiva asiakirja sekä säi-
lytettävä itsellään jäljennös kai-
kista toimitetuista asiakirjoista.

Samoin verovelvollisen on toimitettava lasku niistä ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen on tilittänyt hänelle ennen tavarahan luovutusta tai palvelun suoritusta.

määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määrätymisperusteen toteamiseksi.

— —

5. Verovelvollisen on maksettava arvonlisäveron nettomäärä ilmoituksen tekemisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia ilmoituksen ennakkomaksun.

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna.

6. Jäsenvaltiot voivat velvoittaa verovelvollisen tekemään ilmoituksen, joka sisältää 4 kohdassa tarkoitettut tiedot kaikista edellisen vuoden aikana suoritetuista liiketoimista. Tähän ilmoitukseen on sisällytettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen mahdollisia tarkistuksia varten.”

4. Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa verokauden kuukaudeksi, kahdeksi kuukaudeksi tai kolmeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät kuitenkaan saa olla yhtä vuotta pidempiä.

B Kansallinen lainsäädäntö

Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan

7. Sovellettava kansallinen laki on vuoden 1999 liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz).

setz, UStG). UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään otsikolla ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen” seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvän veron seuraavissa tapauksissa:

1. Tämän lain 14 §:ssä tarkoitetuissa laskuissa eritellyn veron, joka on maksettu luovutuksista tai muista suorituksista, joita muut elinkeinonharjoittajat ovat suorittaneet tälle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaa varten. Jos näin eritelty vero kohdistuu maksuun, joka on suoritettu ennen tämän liiketoimen varsinaista toteuttamista, vero voidaan vähentää jo silloin, kun lasku on saatu ja maksu on suoritettu.”

8. UStG:n 16 §:n 1 momentin toisessa ja kolmannessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Verokautena on kalenterivuosi. Veron laskennassa on käytettävä perusteena 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa ja 5 kohdassa tarkoitettujen myyntien summaa, mikäli niitä koskeva verovelka on syntynyt ja verovelvollisuus on ollut olemassa kyseisen verokauden aikana.”

9. UStG:n 16 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto on seuraava:

”Verosta, joka on laskettu 1 momentin mukaisesti, on vähennettävä kyseiselle verokaudelle kuuluvat, 15 §:n mukaisesti vähennyskelpoiset verot.”

10. Vuoden 2000 hallinnollisten ohjeiden (Umsatzsteuer-Richtlinien) 192 §:n 2 kohdan neljännen virkkeen sanamuoto on seuraava:

” — — kun hankinta-ajankohta ja laskun vastaanottaminen tapahtuvat eri verokausina, vähennys voidaan tehdä vasta siltä ajanjaksolta, jona molemmat edellytykset täyttyvät — — .”

11. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennys-oikeus syntyy sinä verokautena, jona kaikki UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa vähennys-oikeudelle asetetut edellytykset täyttyvät. Näihin edellytyksiin kuuluu lasku, jossa on liikevaihtoveroerittely. Tämän mukaisesti Terra ei voisi tehdä riidanalaista vähennystä (taannehtivasti) vuodelta 1999, jolloin sillä ei vielä ollut vähennykseen liittyvää laskua.

III Tosiseikasto, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

Terra on saanut laskun vasta mainittuna vuonna.

12. Terra Baubedarf-Handel GmbH (jäljempänä Terra) vaatii, että vuoden 1999 (riidanalainen verovuosi) liikevaihtoverotusta muutettaisiin siten, että se saisi aiemmin tekemiensä vähennysten lisäksi vähentää 3 248,10 Saksan markkaa (DEM). Vähennykseen oikeuttavat hankinnat Terra teki vuonna 1999. Niihin liittyvät laskut laadittiin joulukuussa 1999, mutta ne saapuivat Terralle vasta tammikuussa 2000.

14. Oikaisuvaatimus ja hallintokanne eivät menestyneet. Finanzgericht yhtyi Finanzamtin näkemykseen. Finanzgericht on sallinut Revision-valituksen asian periaatteellisen merkityksen takia, ja valituksessaan Terra esittää lähinnä seuraavaa: riidanalaisella tuomiolla rajoitetaan perusteettomalla tavalla ajallisesti sen oikeutta vähentää siltä laskutetut merkityt ostoihin sisältyvät verot. Tuomio on tämän vuoksi ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa. Terra vaatii näin ollen, että Finanzgerichtin tuomio ja riidanalaiset päätökset kumotaan vuotta 1999 koskevan liikevaihtoverotuksen osalta ja että näin sallitaan lisävähennys, jonka suuruus on 3 248,10 DEM.

13. Finanzamt Osterholz-Scharmbeck ei hyväksynyt näihin laskuihin perustuvaa vähennystä riidanalaiselta verovuodelta. Se perusteli tätä UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdan sanamuodolla. Sen mukaan vähennyksen edellytyksenä on tavaran tai muun suorituksen hankkiminen ja hankintaa vastaavan laskun saaminen. Kun hankinta-ajankohta ja laskun vastaanottaminen kuuluvat eri verokausille, vuoden 2000 hallinnollisten ohjeiden 192 §:n 2 kohdan neljännen virkkeen mukaan vähennys voidaan tehdä vasta siltä verokaudelta, jona molemmat edellytykset ovat täyttyneet. Tämä ajanjakso on verovuosi 2000, koska

15. Bundesfinanzhof epäilee, onko tämä kansallinen lainsäädäntö sopusoinnussa yhteisön oikeuden ja muissa jäsenvaltioissa sovellettavan vähennysoikeutta koskevan lainsäädännön kanssa.

16. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuim on todennut, että verovelvollisella on kuudennen direktiivin mukaan "oikeus vähentää vero välittömästi". Toisaalta 17 artikla koskee vain vähennysoikeuden syntymistä, kun vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä säädetään sitä vastoin 18 artiklassa.

17. Bundesfinanzhofilla ei ole mitään epäilystä siitä, että kantajalle on syntynyt nyt käsiteltävässä asiassa vähennysoikeus kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettulla tavalla vuonna 1999 ja että se voi 18 artiklan mukaan käyttää laskun vastaanottopäivän vuoksi vähennysoikeuttaan vasta vuodelta 2000. On kuitenkin epäselvää, voidaanko tai täytyykö vähennystä vaatia jo verokaudelta 1999. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa voitaisiin tulkita siten, että tässä säännöksessä säädetään vain vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksistä, mutta siinä ei säädetä mitään siitä, miltä verokaudelta vähennystä on vaadittava tai voidaan vaatia.

18. Tästä syystä Bundesfinanzhof on 21.3.2002 tekemällään välipäätöksellä lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voiko verovelvollinen käyttää oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ainoastaan siten, että vähennys tehdään siltä kalenterivuodelta, jolloin hän on saanut direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun laskun, vai käytetäänkö vähennysoikeutta aina (tilanteen mukaan myös taannehtivasti) siltä kalenterivuodelta, jona vähennysoikeus on direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti syntynyt?”

III Ennakkoratkaisukysymys

A Osapuolten oleelliset lausumat

19. Kaikki osapuolet pitävät lähtökohtana sitä, että vähennysoikeuden syntyminen ja sen käyttäminen on erotettava toisistaan. Lisäksi on kiistatonta, että oikeuden käyttämiseksi edellytetään laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa.

20. Terra katsoo, että oikeus vähennyksen tekemiseen koskee sitä verokautta, jona vähennysoikeus on syntynyt. Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta seuraa, että vähennysoikeus on myönnettävä samalta ajanjaksolta kuin se syntyy eli syntymisajanjaksolta. Muuten verovelvollista raskentaisiin sillä, että se joutuisi tilapäisesti maksamaan liikaa veroa. Samalla vältettäisiin myös verotuksellisen neutraliteetin satumanvarainen heikentäminen.

21. Välitön vähentäminen voidaan teknisesti suorittaa vain taannehtivasti. Taannehtivuudesta luopuminen olisi suhteetonta. Jäsenvaltioille ei ole myöskään annettu tällaista valtuutusta. Taannehtivuus suojaa verovelvollisia myös heistä riippumattomilta tapahtumilta, kuten lainsäädännön myöhemmiltä muutoksilta tai siltä, että laskun laatija kykenisi määrittämään sen päivämäärän.

22. Muutkaan kieliversiot eivät ole paljon selkeämpiä, eikä niissä poissuljeta taannehtivuutta. Tietyissä jäsenvaltioissa, kuten Tanskassa ja Ruotsissa, taannehtivuus hyväksytään niin ikään.

27. Saksan hallitus ja komissio perustelevat tätä kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdan sanamuodolla. Koska saksankielinen versio on epäselvä, ne nojautuvat muihin kieliversioihin.

23. Taannehtivuuden epäämiseen liittyvä ongelma esiintyy myös muiden verojen maksamisen yhteydessä. Mikäli se johtuu kansallisesta prosessioikeudesta, on kysyttävä, onko tämä yhteisön oikeuden vastaista.

28. Saksan hallitus perustelee kyseisten kahden ajanjakson yhteenkuuluvuutta systematiikkaan liittyvillä perusteluilla. Vähennysoikeuden taannehtivuus olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, mihin myös Ranskan hallitus viittaa. Taannehtivuus merkitsisi tietyissä tapauksissa sitä, että veron vähentäminen olisi evättävä.

24. Myöskään käytännön hankaluudet eivät puhu taannehtivuutta vastaan. Taannehtivuudesta ei tarvitse myöskään säätää nimenomaisesti. Tämä koskisi pikemminkin sen poissulkemista.

29. Komissio puolestaan vastustaa Terran näkemystä, jonka mukaan neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate edellyttäisivät taannehtivuutta. Myöskään vähennysoikeuden syntymisen ja käyttämisen välillä tapahtunut lainsäädännön muutos ei aiheuttaisi ongelmaa, koska sillä ei voitaisi poistaa sitä ennen syntynyttä vähennysoikeutta.

25. Näin ollen Terra tekee sen päätelmän, että vähennysoikeutta voidaan aina käyttää siltä ajanjaksolta, jona oikeus on syntynyt.

26. Toiset osapuolet sitä vastoin katsovat, että ajanjakso, jolta vähennys on tehtävä, on sama kuin ilmoituskausi eikä se ajanjakso, jona vähennysoikeus syntyy.

30. Saksan ja Ranskan hallitus sekä komissio viittaavat lisäksi niihin kielteisiin vaikutuksiin, joita taannehtivuudella olisi arvonnäköalajärjestelmän valvontamahdollisuuksiin. Saksan hallitus vastustaa myös sitä, että ilmoittajalla olisi valintaoikeus.

31. Komission mielestä taannehtivuudesta pitäisi säätää nimenomaisesti.

34. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan näin tapahtuu silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan verovelvolliselle, jolla on vähennysoikeus.⁵

B Arviointi

32. Aluksi on käsiteltävä myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä³ selvennettyä erottelua kuudennen direktiivin 17 artiklassa säännellyn vähennysoikeuden syntymisen ja tämän oikeuden käyttämisen, jonka edellytyksistä säädetään 18 artiklassa, välillä.

33. Kuten Bundesfinanzhof perustellusti esittää, tällainen erottelu otettiin käyttöön vasta kuudennessa direktiivissä. UStG:n 15 §:n 1 momentti pohjautuu kuitenkin yhä edelliseen direktiiviin eli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja sen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettuun toiseen neuvoston direktiiviin 67/228/ETY,⁴ eikä sitä ole muutettu myöskään kuudennen direktiivin 17 ja 18 artiklan mukaiseksi.

35. Kun siis vähennysoikeus syntyy hankinnan suorittamisen yhteydessä, kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan mukaan tätä oikeutta voidaan käyttää vasta silloin kun verovelvollisella on käytettävissään lasku tai laskuna toimiva asiakirja.⁶

36. Jotta voitaisiin määrittää tämän ennakoratkaisumenettelyn kannalta merkityksellinen ajanjakso eli ajanjakso, jolta vähennys voidaan tehdä tai on tehtävä, on pidettävä lähtökohtana kuudennen direktiivin 18 artiklan sanamuotoa.

37. Useat osapuolet ovat tässä yhteydessä perustellusti viitanneet 18 artiklan 2 kohdan saksankielisen version moniselitteisyyteen. Yhden tulkinnan mukaan viittaus 1 kohtaan voidaan ymmärtää siten, että verovelvollisen on odotettava laskua voidakseen käyt-

5 — Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 36 kohta).

6 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ym., tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517, 14 kohta) ja asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257, 22 kohta).

3 — Asia C-338/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8265, 71 kohta).

4 — EYVL 1967, 71, s. 1303.

tää vähennysoikeutta, mutta hän voi tehdä vähennyksen kuitenkin taannehtivasti. Toisen tulkinnan mukaan vähennysoikeutta on käytettävä ilmoituskaudelta eli siltä ajanjaksolta, jona verovelvollinen saa laskun.

lian- ja hollanninkielinen versio. Näiden kieliversioiden mukaan vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää molempien edellytysten täyttymistä: oikeuden syntymistä ja laskua. Ilmoituskausi ja se ajanjakso, jolta vähennys tehdään, ovat siten samat.

38. Jäsenvaltioiden toteuttamilla täytäntöönpanotoimenpiteillä ei ole mitään oikeudellista merkitystä direktiivin tulkinnan kannalta. Tämä näet johtaisi täysin vastakkaiseen tulkintaan kuin direktiivin mukainen tulkinnan periaate edellyttää.

41. Taannehtivuuden puolesta ja sitä vastaan, että verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeutta vain siltä ajanjaksolta, jona hän saa laskun haltuunsa, eli ilmoituskaudelta, voisi kuitenkin puhua yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö,⁸ jonka mukaan vähennysoikeutta voidaan käyttää *välittömästi*.

39. Koska kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohta on siis epäselvä sellaisena kuin se on pääasian ja myös tämän ennakkoratkaisumenettelyn oikeudenkäyntikielellä, on turvauduttava muihin kieliversioihin. Tällaisissa tapauksissa yhteisöjen tuomioistuin nojautuu tulkittavien säännösten niihin kieliversioihin, jotka olivat sitovia silloin, kun kuudes direktiivi annettiin.⁷

42. Sen puolesta, että tämä välittömyys ei viittaa ainoastaan oikeuden syntymiseen vaan myös sen käyttämiseen, puhuvat tämän oikeuskäytännön muodostavat tuomiot. Yhteisöjen tuomioistuin on näet viitannut näissä tuomioissa nimenomaisesti 17 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin eli ei ainoastaan vähennysoikeuden syntymistä vaan myös sen käyttämistä koskeviin säännöksiin.

40. Kuudennen direktiivin 18 artiklan osalta tällaisia ovat saksankielisen version lisäksi tanskan-, englannin-, ranskan-, ita-

8 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta); asia C-62/93, BP Supergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta); yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 47 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Breitsohl annetun tuomion 34 kohta.

7 — Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Reisdorf annetun tuomion 22 kohta.

43. Taannehtivuutta voidaan siis pitää olennaisena välittömän käyttämisen periaatteen osatekijänä. Edellytystä ”välittömästi” vastaisi näet paremmin se, että vähennysoikeuden vaikutukset liittyisivät oikeuden syntymisen ajanjaksoon eikä myöhempään ajanjaksoon eli ilmoittamiskauteen.

44. Taannehtivuutta koskevaa kysymystä on lisäksi tutkittava verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta, sillä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön⁹ mukaan tällä periaatteella on merkitystä myös vähennysoikeuden yhteydessä. Neutraalisuuden periaatetta, siinä muodossa kuin sitä nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava eli suoritettujen hankintojen osalta, loukattaisiin silloin, jos vähennysoikeus poissuljettaisiin tai sitä pienennettäisiin. On siis olemassa verorasitteen poistamista koskeva sääntö. Tätä sääntöä vastaa lähtökohtaisesti myös vähennysoikeus ilman taannehtivia vaikutuksia eli vähennysoikeus ilmoitusjaksolta. Neutraalisuuden periaate on kuitenkin ymmärrettävä siten, että se ei edellytä jonkinasteista verorasitteen poistamista vaan täydellistä poistamista. Sen mukaan neutraalisuuden periaatetta loukattaisiin, mikäli verovelvollinen ei vapautuisi kaikista arvonlisäverorasitteista, joiden maksamiseen hän ei ole velvollinen.

45. Mikäli taannehtivuutta ei sallita, tämä johtaa verovelvollisen maksamaan suoritukseen. Tästä rasitteesta verovelvollista ei kuitenkaan vapautettaisi, mikäli taannehtivuus poissuljettaisiin. Siltä osin kuin verovelvollisen verorasitetta ei poisteta, neutraalisuuden periaatetta loukataan, koska siinä edellytetään *täydellistä* verorasitteen poistamista verovelvolliselta.

46. Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan tietyissä taannehtivuustapauksissa vähennysoikeus evättäisiin, on viitattava, kuten Terra on perustellusti esittänyt, siihen, että tämä on kansallisesta prosessioikeudesta eikä yhteisön oikeudesta aiheutuva seuraus. Mikäli kansallinen prosessioikeus johtaa kuitenkin siihen, että vähennysoikeus evätään tapauksissa, joiden osalta yhteisön oikeudessa ei nimenomaisesti siitä säädetä ja jotka eivät kuulu jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, tällaisia prosessioikeudellisia säännöksiä olisi vastaavasti muutettava.

47. Kysymykseen siitä, onko direktiivissä nimenomaisesti säädettävä taannehtivuudesta tai taannehtivuuden puuttumisesta, on huomautettava, että tällä tarkoitetaan, tarvitsevatko jäsenvaltiot valtuutuksen taannehtivuuden vahvistamiseen. Tämä kysymys tulee näet esiin ainoastaan siinä tapauksessa, että taannehtivuus ei ilmene jo yhteisön oikeuden nimenomaisten säännösten tulkinnasta.

9 — Ks. tältä osin esim. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 23 kohta); asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857, 16 kohta); edellä alaviiteessä 8 mainituissa yhdistetyissä asioissa Gabalfra ym. annettun tuomion 45 kohta ja edellä alaviiteessä 5 mainitussa asiassa Breitsohl annettun tuomion 37 kohta.

48. Tässä yhteydessä siteerattua yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee jäsenvaltioille asetettavia rajoja niiden vahvistaessa tiettyjä edellytyksiä vähennys-oikeuden käyttämiseksi, ei voida missään tapauksessa soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

49. Yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. annettu tuomio koski nimittäin kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan vähennys-oikeuden käyttäminen edellytti hakemusta ja tietyn määräajan noudattamista ja jonka mukaan verovelvollinen menetti vähennys-oikeuden, mikäli hän ei täyttänyt näitä edellytyksiä, tai sai käyttää sitä vasta sen jälkeen, kun verollinen liiketoiminta oli varsinaisesti aloitettu.¹⁰ Kyseisessä menettelyssä oli siten kyse edellytyksistä, joita jäsenvaltio oli asettanut kuudennessa direktiivissä säädettyjen edellytysten lisäksi.

50. Nyt käsiteltävässä asiassa on sitä vastoin kyse niiden edellytysten soveltamisesta, jotka kuudennessa direktiivissä itsessään on vahvistettu. Niiden edellytysten osalta, joista on säädetty direktiivissä, jäsenvaltio ei tarvitse muuta valtuutusta. Päinvastoin: sillä on jopa velvollisuus panna kaikki edellytykset täytäntöön kansallisessa oikeudessa ja myös soveltaa niitä.

51. Mikäli vähennys-oikeuden käyttäminen sallittaisiin siltä ajanjaksolta, jona hankinta suoritettiin, tämä vastaisi taannehtivuutta, kuten edellä on todettu. Tämä johtaisi siihen, että kyseiseltä ajanjaksolta tehdyt verotuspäätökset oikaistaisiin.

52. Tässä yhteydessä käsitelty tai pelätyt käytännön vaikeudet ovat sellaisia, joita esiintyy myös muissa oikaisutapauksissa. Oikaisut ovat kuitenkin vero-oikeudessa täysin tavanomainen toimenpide. Se, että tällä tavoin rasitetaan verohallintoa samoin kuin asianomaisia verovelvollisia, ei ole mikään vähennys-oikeuteen liittyvä erityispiirre.

53. Kaiken kaikkiaan perustelu, joka koskee mahdollisia käytännön vaikeuksia, ja perustelu, jonka mukaan taannehtivuudesta pitäisi säätää nimenomaisesti, eivät vakuuta.

54. Kun otetaan huomioon se, että kuudennessa direktiivin 18 artiklan sanamuoto ei ole riidanalaisilta kohdin selvä, on nojaututtava verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja siihen liittyvään sääntöön, jonka mukaan verorasite on poistettava kokonaan. Niistä seuraa, että vähennys-oikeutta on käytettävä siltä ajanjaksolta, jona vähennys-oikeus on syntynyt, koska ai-noastaan silloin varmistetaan verorasitteen poistaminen kokonaan.

¹⁰ — Edellä alaviiteessä 8 mainituissa yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. annetun tuomion 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

V Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklaa on tulkittava siten, että verovähennys on tehtävä siltä kalenterivuodelta, jona vähennysoikeus on kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti syntynyt.