

Asia C-9/20

Ennakkoratkaisupyyntö:

Jättämispäivä:

10.1.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Hamburg (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

10.12.2019

Kantaja:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Vastaaja:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburgin

välipäätös

asiassa

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[--] Hampuri

- kantajana -

[--]

vastaan

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[--]

- vastaajana -,

, joka koskee vuosien 2013-2015 liikevaihtoveroa ja vuoden 2016 liikevaihtoveron osalta maksettavia ennakkomaksuja

Finanzgericht Hamburg [– –] on **päättänyt** 10.12.2019 [– –]

[alkup. s. 2]

seuraavaa:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 167 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy jo sinä ajankohtana, jona liiketoimi suoritetaan, myös silloin, kun verosaatava tavaran luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy kansallisen oikeuden mukaan vasta silloin, kun vastike otetaan vastaan, ja vastiketta ei ole vielä maksettu?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan kieltävä vastaus, onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 167 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei voida käyttää sen verokauden osalta, jonka aikana vastike on maksettu, jos verosaatava tavaran luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy vasta silloin, kun vastike otetaan vastaan, mutta suoritus on toteutettu jo aiemman verokauden kuluessa ja vähennysoikeutta ei ole kansallisen oikeuden mukaan enää mahdollista käyttää aikaisemman verokauden osalta vanhentumisen takia?

II. Menettelyä lykätään siihen asti kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa. **[alkup. s. 3]**

MUUTIOKSENHAKUKEINOISTA ILMOITTAMINEN

[– –] **[alkup. s. 4]**

A. Riidan tosiseikat ja kohde

- 1 Osapuolten välillä on riitaa siitä, syntyykö Saksan liikevaihtoveronlain (Umsatzsteuergesetzes, jäljempänä UStG) 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa säädetty hankkijan oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero jo silloin, kun suoritus toteutetaan, vai vasta silloin, kun vastike maksetaan, kun suorittaja laskee liikevaihtoveron vastaanotettujen vastikkeiden perusteella (ns. maksuperusteinen maksaja; Ist-Versteuerer).

- 2 Kantajana olevalle siviiliyhtiölle syntyi riidan kohteena olevina vuosina liikevaihtoa elinkeinotoimintaan tarkoitettun kiinteän omaisuuden vuokralleantamisesta. Kantaja oli puolestaan itse vuokrannut tämän kiinteistön. Sekä kantaja että tämän vuokralleantaja olivat luopuneet tehokkaasti sellaisen vuokraustoiminnan verovapaudesta ja valinneet siten liikevaihtoveron. Finanzverwaltung (veroviranomainen) oli sallinut UStG:n 20 §:n nojalla, etteivät ne laske veroa sovittujen vastikkeiden perusteella vaan vastaanotettujen vastikkeiden perusteella. Kantajalla oli vuokrasopimuksen perusteella käytössään asianmukainen jatkuvaa suoritusta koskeva lasku.
- 3 Kantajan vuokranmaksuaikoja pidennettiin osittain vuodesta 2004 lähtien. Tästä seurasi, että kantaja maksoi riidan kohteena olevina vuosina 2013–2016 maksuja vuosina 2009–2012 tapahtuneista kiinteistönluovutuksista. Maksut voidaan esittää eriteltyinä seuraavasti:

2013:	22.382.00 € <u>16.898.00 €</u> 39.280.00 €	2009 vuokrajaksolta 2010 vuokrajaksolta
2014:	14.075,98 <u>25.204.02 €</u> 39.280,00 €	2010 vuokrajaksolta 2011 vuokrajaksolta
2015:	5.769,30 € <u>1.370.70 €</u> 7.140,00 €	2011 vuokrajaksolta 2012 vuokrajaksolta
2016:	<u>7.140.0 €</u> 7.140.0 €	2012 vuokrajaksolta

[alkup. s. 5]

- 4 Vuokralleantaja vapautti lisäksi kantajan vuonna 2016 22.462,62 euron suuruisesta loppuvelasta.
- 5 Edellä mainittuihin maksuihin sisältyi kulloinkin 19 prosentin suuruinen liikevaihtovero. Kantaja käytti ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuttaan – siitä riippumatta, mille vuokrajaksolle maksut oli tarkoitettu – aina sen ilmoituskauden tai kalenterivuoden aikana, jona maksu tapahtui.
- 6 Tätä menettelytapaa ei hyväksytty liikevaihtoveroa koskevassa verotarkastuksessa. Tarkastaja katsoi, että koska oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen oli syntynyt jo silloin, kun liiketoimi – tässä tapauksessa kuukausittainen kiinteistönluovutus – suoritettiin, kyseistä oikeutta olisi pitänyt käyttää kussakin tapauksessa sitä vastaavan ajanjakson osalta. Tämän seurauksena asiassa tehtiin 15.6.2017 liikevaihtoveropäätökset vuosien 2011–2015 osalta ja niitä vastaavat liikevaihtoveron ennakkomaksuja koskevat päätökset vuoden 2016 osalta. Ostoihin sisältyvää veroa ei laskettu niissä enää jokaisen vuoden aikana suoritettujen maksujen vaan joka vuoden osalta sovitun vuokran perusteella. Tästä

seuranneet vaikutukset verotukseen ovat riidan kohteena olevien vuosien osalta seuraavat:

- 2013: 6.271,60 euroa vähemmän ostoon liittyvää tai lisää maksettavaa veroa
 - 2014: 6.271,60 euroa vähemmän ostoon liittyvää tai lisää maksettavaa veroa
 - 2015: 1.140,00 euroa vähemmän ostoon liittyvää tai lisää maksettavaa veroa
 - 2016: 4.726,47 euroa vähemmän ostoon liittyvää tai lisää maksettavaa veroa
- 7 Vero vahvistettiin vuosien 2011 ja 2012 osalta 2.759,79 euroa tai 2.665,32 euroa alhaisemmaksi, koska näinä vuosina syntyneiden uusien maksamatta jääneiden vuokrien määrät ylittivät kumpanakin vuonna edellisten vuosien osalta suoritettut maksut. Vuosien 2011 ja 2012 osalta tehdyt päätökset eivät ole tämän takia tämän oikeusriidan kohteena.
- 8 Vuotta 2011 koskevia päätöksiä ei muutettu, koska veron määräämisoikeus oli jo niiden osalta vanhentunut. Nämäkään päätökset eivät ole tämän takia oikeusriidan kohteena. Tämä johtaa siihen, että vuosina 2013 ja 2014 suoritettuihin vuokranmaksuihin, jotka koskivat vuokrajaksoja 2009 ja 2010, sisältynyttä liikevaihtoveroa ei otettu kantajan osalta huomioon ostoihin sisältyvänä verona [alkup. s. 6]. Kantaja ei käyttänyt vuosien 2009 ja 2010 aikana vähennysoikeuttaan tämän ostoihin sisältyvään veron osalta. Vastaaja ei hyväksynyt tätä veroa vuosien 2013 ja 2014 osalta, koska ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus oli syntynyt jo vuonna 2009 tai 2010 ja siihen olisi pitänyt vedota jo silloin.
- 9 Kantaja teki 3.7.2017 oikaisuvaatimuksen 15.6.2017 vuosien 2013–2016 osalta tehdyistä liikevaihtoveropäätöksistä ja saman päivänä tehdyistä liikevaihtoveron ennakkomaksuja koskevista päätöksistä. Oikaisuvaatimukset hylättiin 8.11.2017. Kantaja nosti sen jälkeen 28.11.2017 kanteen.
- 10 Kantaja esittää, että riidanalaiset päätökset ovat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) vastaisia. Vastaajan käsitys, jonka mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus syntyy aina jo silloin, kun liiketoimi suoritetaan, ei ole direktiivin kannalta oikea. Kun suorittaja laskee veronsa vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, hankkijan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy vasta hankkijan maksettua vastikkeen. Kantaja on tämän takia vedonnut aivan oikein ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuteensa aina vasta maksuvuonna.

Relevantit säännökset

I. Kansallinen oikeus

- 11 Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, UStG) relevantit säännökset kuuluvat seuraavasti:

13 § Verosaatavan syntyminen

(1) Verosaatava syntyy

1.

tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista

a)

laskettaessa veroa sovittujen vastikkeiden perusteella (16 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) ilmoituskauden, jonka aikana tavara on luovutettu tai palvelu on suoritettu, päättyessä. Tämä koskee myös osasuorituksia. Niistä on kyse, jos taloudellisesti jaettavissa olevan suorituksen tiettyjä osia koskeva vastike sovitaan erikseen. Jos **[alkup. s. 7]** vastike tai osa siitä otetaan vastaan ennen kuin suoritus tai osasuoritus on toteutettu, verosaatava syntyy tältä osin sen ilmoituskauden, jonka aikana vastike tai osavastike on otettu vastaan, päättyessä

b)

laskettaessa veroa vastaanotettujen vastikkeiden perusteella (20 §) sen ilmoituskauden, jonka aikana vastikkeet on otettu vastaan, päättyessä. --

15 § Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen

(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvien verojen määrät:

1.

toisen elinkeinonharjoittajan kyseisen elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettavan veron. Vähennyksen tekeminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 ja 14a §:n mukainen lasku. --

16 § Veron laskeminen, verokausi ja erillisverotus

(1) Vero lasketaan, jollei asiassa sovelleta 20 §:ää, sovittujen vastikkeiden perusteella. Verokautena on kalenterivuosi. --

(2) 1 momentin mukaisesti lasketusta verosta on vähennettävä kyseiselle verokaudelle kuuluvat, 15 §:n nojalla ostoihin sisältyvien vähennyskelpoisten verojen määrät. --

20 § | Veron laskeminen vastaanotettujen vastikkeiden perusteella

Verovirasto voi pyynnöstä sallia, että elinkeinoharjoittaja,

1.

jonka kokonaisliikevaihto (19 §:n 3 momentti) edeltävänä kalenterivuotena ei ole ylittänyt 500 000:ta euroa tai

2.

joka on yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 148 §:n nojalla vapautettu velvollisuudesta pitää kirjaa ja laatia säännöllisesti vuotuisia tilinpäätöksiä tai

3.

siltä osin kuin sillä on liikevaihtoa tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua vapaan ammatin harjoittajana harjoitettavasta toiminnasta,

ei laske veroa sovittujen vastikkeiden perusteella (16 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) vaan vastaanotettujen vastikkeiden perusteella. – –

II. Unionin oikeus

- 12 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen käsityksen mukaan seuraavat arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat merkityksellisiä käsiteltävänä olevan asia kannalta: **[alkup. s. 8]**

63 artikla

Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

66 artikla

Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

[– –]

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

[– –]

167 artikla

Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

167a artikla

Jäsenvaltiot voivat valinnaisen järjestelmän mukaisesti säätää, että verovelvollisen, jonka arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan 66 artiklan b alakohdan mukaisesti, vähennysoikeutta lykätään siihen asti, kunnes arvonlisävero tälle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista on maksettu luovuttajalle tai suorittajalle.

[– –]

179 artikla

Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

[– –]

180 artikla

Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.

226 artikla

Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

[– –]

7a. Jos verosaatava syntyy 66 artiklan b alakohdan mukaisella maksun vastaanottamishetkellä ja vähennysoikeus syntyy **[alkup. s. 9]**, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, maininta 'kassaperusteinen kirjanpito';

[– –]

C. Ennakkoratkaisukysymysten perustelut

I. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 13 Ensimmäinen kysymys on esitetty sen selvittämiseksi, syntyykö ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan

aina ja poikkeuksetta vasta silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, vai saavatko jäsenvaltiot – kuten vastaaja katsoo – poiketa tästä periaatteesta silloin, kun kansallisessa oikeudessa on käytetty arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa valinnaista järjestelmää ja verosaatava suorituksen suorittajaa kohtaan syntyy täten kansallisen oikeuden mukaan vasta silloin, kun maksu otetaan vastaan.

1. Oikeudellinen arviointi kansallisen oikeuden mukaan

- 14 Kansallisen oikeuden mukaan vastaajan käsitys on oikea. UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy, kun tavaran luovutus tai palvelun suoritus on toteutettu.
- 15 Tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, milloin verosaatava suorittajaa kohtaan syntyy. Erityisesti ratkaisevaa ei ole, laskeeko suorittaja liikevaihtoveron UStG:n 16 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan sovittujen vastikkeiden perusteella (suoriteperusteinen veronmaksaja; Soll-Versteurer) vai laskeeko se sen UStG:n 20 §:n mukaan vastaanotettujen vastikkeiden perusteella (maksuperusteinen veronmaksaja; Ist-Versteurer). Tosin verosaatava suorittajaa kohtaan syntyy UStG:n 20 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa (maksuperusteinen veronmaksaja; Ist-Versteurer) UStG:n 13 §:n 1 momentin b kohdan mukaan vasta silloin, kun suorittaja ottaa vastikkeen vastaan. UStG:n 20 §:n säännöksellä ei ole kuitenkaan mitään vaikutuksia siihen ajankohtaan, jona hankkija vähentää ostoihin sisältyvän veron [– –] [alkup. s. 10] [– –].
- 16 Asiaa ei muuta se, että UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa oleva oikeus ostoihin sisältyvien verojen vähentämiseen koskee ainoastaan ”lain mukaan kannettavaa veroa”. Tästä ei seuraa, että edellytyksenä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudelle olisi, että verosaatavan suorittajaa kohtaan olisi täytynyt jo syntyä. Tällä tunnusmerkistön osalla selvennetään pääasiallisesti, että kyseessä on oltava UStG:n mukaan veronalainen liiketoimi, josta on maksettava veroa, ja että virheellisesti mainittu vero ei oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen [– –].
- 17 Hankkijan vähennysoikeuden kannalta ei myöskään ole merkitystä sillä, verotetaanko sitä itseä sovittujen vai vastaanotettujen vastikkeiden perusteella. Saksan lainsäätäjä ei ole käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklassa säädettyä mahdollisuutta tehdä maksuperusteisen veronmaksajan (Ist-Versteurer) vähennysoikeus riippumaan vastikkeen maksamisesta.
- 18 Kansallisen oikeuden mukaan hankkijan vähennysoikeus syntyy näin ollen jo liiketoimen suorittamisella myös silloin, kun silloin, kun suorittaja on maksuperusteinen veronmaksaja (Ist-Versteurer), joka ei ole vielä saanut vastiketta. Hankkija saa siten oikeuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen,

vaikka suorittaja ei ole vielä velvollinen maksamaan sitä vastaavaa liikevaihtoverovelkaa.

2. Epävarmuus unionin oikeuden tulkinnasta

- 19 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan perusteella voitaisiin päätyä eri arviointiin. Tämän säännöksen mukaan hankkijan vähennysoikeus syntyy vasta, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.
- 20 a) Arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava tiettyjä verovelvollisia kohtaan syntyy vasta silloin, kun **[alkup. s. 11]** maksu otetaan vastaan. Kansallinen lainsäätävä on käyttänyt tätä mahdollisuutta UStG:n 13 §:n 1 momentin b kohdassa. Myös näissä tapauksissa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus syntyy kansallisen oikeuden mukaan jo silloin, kun tavara on luovutettu tai palvelu on suoritettu. Tinkimättömästi sovelletun arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja kansallisen oikeuden välillä on näin ollen ristiriita, koska kansallisessa oikeudessa kumotaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetty kytös verosaatavan ja vähennysoikeuden välillä [– –]. Unionin tuomioistuin ei ole – ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen tietojen mukaan – ottanut vielä kantaa tähän problematiikkaan (jätettiin auki unionin tuomioistuimen 16.5.2013 antamassa tuomiossa C-169/12, 33 ja sitä seuraavat kohdat).
- 21 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan johdonmukaisen soveltamisen puolesta voisi puhua säännöksen yksiselitteisen sanamuodon lisäksi myös yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta 13.7.2010 annetulla direktiivillä 2010/45/EU (EUVL L 189, 1 – ns. laskutusdirektiivi) direktiivin lisätty uusi 226 artiklan 7a kohta. Sen mukaan laskun on sisällettävä maininta ”kassaperusteinen kirjanpito”, kun veron syntyminen määräytyy arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaan ja vähennysoikeus syntyy silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Hankkijalle ilmoitetaan tällä laskun lisätiedolla, että suorittajaa verotetaan vastaan otettujen vastikkeiden perusteella ja hankkija voi tehdä näin ollen välttämättömät johtopäätökset vähennysoikeuden osalta. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty kanta, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7a kohdasta seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetty verosaatavan ja vähennysoikeuden välinen yhteys on tästä lähtien pakottava. [– –].
- 22 Direktiivi 2010/45/EU olisi pitänyt saattaa osaksi kansallista lainsäädäntöä viimeistään 31.12.2012; Saksan lainsäätävä ei ole kuitenkaan saattanut arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7a kohtaa osaksi Saksan lainsäädäntöä. Tämä näyttää Saksan kansallisen oikeuden oikeustilaa vasten johdonmukaiselta; sen mukaan laskun saajalle ei nimittäin tarvitse ilmoittaa, laskutetaanko laskun laatijaa vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, koska se ei vaikuta vähennysoikeuteen. **[alkup. s. 12]**

- 23 b) Kansallisen oikeuden mukainen oikeustila on kuitenkin yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan kanssa, jos arvonlisäverodirektiivin 167 artikla ei ole pakottava säännös vaan siinä on kyse ainoastaan ”johtojatuksesta” [– –].
- 24 Se, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa on kyse ainoastaan johtojatuksesta, voisi seurata jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan 1 kohtaan liittyvästä, pöytäkirjaan merkitystä neuvoston ja komission lausumasta [– –]. Direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 1 kohta on arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan säännöksen sanatarkka edeltäjänsäännös. Pöytäkirjaan merkityn lausuman mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetyistä periaatteista, jos tavaran luovuttajaa tai palvelun suorittajaa verotetaan sen saamien tulojen perusteella. [– –]
- 25 Näyttää kuitenkin kyseenalaiselta, voidaanko tätä pöytäkirjaan merkittyä lausumaa käyttää arvonlisäverodirektiivin tulkinnassa. Pöytäkirjaan merkittyihin lausumiin voidaan tosin periaatteessa vedota Euroopan unionin säädösten tulkinnassa (ks. esim. tuomio 19.6.2008, C-319/06, 32 kohta). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näin ei kuitenkaan ole silloin, jos pöytäkirjaan merkityn lausuman sisältö ei käy millään tavoin ilmi kyseisen säännöksen sanamuodosta (tuomio 23.2.1988, 429/85, 9 kohta; tuomio 26.2.1991, C-292/89, 18 kohta; tuomio 29.5.1997, C-329/95, 23 kohta ja tuomio 3.12.1998, C-368/96, 26 kohta).
- 26 Näin ollen ratkaisevaa on, onko pöytäkirjaan merkityn lausuman sisältö löytänyt tiensä arvonlisäverodirektiivin säännöksiin. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuodossa ei ole pöytäkirjaan merkityn lausuman kaltaista rajoitusta. Pöytäkirjaan merkitty lausuma voisi kuitenkin käydä ilmi **[alkup. s. 13]** arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan uudesta 7 a kohdan säännöksestä. Se, voidaanko tätä säännöstä soveltaa, riippuu sen sanamuodon mukaan kahdesta edellytyksestä. Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaisen arvonlisäverosaatavan on synnyttävä maksun vastaanottamishetkellä. Toiseksi vähennysoikeuden on synnyttävä, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Toisessa edellytyksessä toistetaan näin ollen arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuoto. Jos arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa olisi sovellettava tinkimättä ja poikkeuksetta, tämä toinen edellytys olisi täysin turha. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7 a kohdan vuorovaikutuksesta seuraa systemaattisia perusteita, jotka puhuvat sen puolesta, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ei ole kyse tinkimättömästä säännöksestä vaan johtojatuksesta, josta jäsenvaltiot voivat poiketa.

3. Kysymyksen merkitys asian ratkaisemisen kannalta

- 27 III Ennakkoratkaisukysymyksellä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. [– –]
[asiaa koskevia toteamuksia]

II. Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 28 Toinen kysymys esitetään ainoastaan siinä tapauksessa, että jäsenvaltiot saavat poiketa edellä kuvatulla tavalla arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa olevasta sääntelystä. Kysymys on esitetty sen selvittämiseksi, saako elinkeinonharjoittaja joka tapauksessa käyttää näissä tapauksissa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta myös sinä verokautena, jona oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen olisi syntynyt siinä tapauksessa, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa noudatetaan tinkimättömästi **[alkup. s. 14]**, jos vähennysoikeutta ei ole enää mahdollista käyttää sen aikaisemman verovuoden aikana, joka on kansallisen oikeuden mukaan merkityksellinen tämän osalta.

1. Oikeudellinen arviointi kansallisen oikeuden mukaan

- 29 Jos elinkeinonharjoittaja on jättänyt ostoihin sisältyvän veron vähentämättä, vähennysoikeutta ei ole kansallisen oikeuden mukaan enää mahdollista käyttää myöhemmän verokauden osalta. Jos ostoihin sisältyvään veroon vetoaminen takautuvasti ei ole – kuten käsiteltävänä olevassa asiassa veron määräämisoikeuden vanhentumisen takia – enää mahdollista, oikeutta ei voida enää käyttää.
- 30 UStG:n 16 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan ostoihin sisältyvät verojen määrät on vähennettävä sen verokauden aikana, jolle ne lankeavat. Tämän säännöksen mukaan ostoihin sisältyvien verojen määrät on vähennettävä sinä verokautena, jonka osalta oikeutta koskevat edellytykset ovat olemassa. [– –] Ostoihin sisältyvän veron vähentämistä ei voida enää tehdä myöhemmän verokautena. [– –] Jos elinkeinonharjoittaja jättää vähentämättä ostoihin sisältyvän veron merkityksellisenä verokautena, se voi korjata laiminlyönnin jälkikäteen ainoastaan, jos tämän verokauden veron määräämistä koskevaa päätöstä voidaan vielä muuttaa [– –]. Veron määräämistä koskevan päätöksen muuttaminen ei ole enää kuitenkaan missään tapauksessa sallittua, kun veron määräämisoikeus on jo vanhentunut tämän kauden osalta.

2. Epävarmuus unionin oikeuden tulkinnasta

- 31 Tämä arviointi voisi olla arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan perusteella erilainen niissä tapauksissa, joissa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta poiketen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden syntymisajankohtana on kansallisen oikeuden mukaan aikaisempi verokausi mutta joissa oikeuteen ei ole vedottu tämän verokauden aikana **[alkup. s. 15]** ja joissa oikeuteen vetoaminen jälkikäteen –

kuten käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa – on kansallisen oikeuden mukaan poissuljettua.

- 32 Tuomioistuinten vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeudessa on kyse yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteesta, jolla on määrä taata arvonlisäverotuksen neutraalisuus. Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 15.9.2016, C-516/14, 37 ja sitä seuraavat kohdat; tuomio 21.3.2018, C-533/16, 37 ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 21.11.2018, C-664/16, Rn. 37 kohta).
- 33 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan mukaan vähennysoikeutta on myös unionin oikeuden mukaan lähtökohtaisesti käytettävä saman verokauden aikana kuin jona tämä oikeus on syntynyt (tuomio 8.5.2008, C-95/07, 40 ja sitä seuraavat kohdat). Jäsenvaltiot voivat tosin arvonlisäverodirektiivin 180 artiklan nojalla antaa luvan sellaisen vähennyksen tekemiseen, jota ei ole tehty 179 artiklan mukaisesti; Saksan lainsäätäjä ei ole kuitenkaan käyttänyt tätä mahdollisuutta.
- 34 Vähennysoikeuden perustavanlaatuisen merkityksen takia voisi kuitenkin olla tarpeen, että elinkeinonharjoittajalle annetaan mahdollisuus vedota käsiteltävänä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa ostoihin sisältyvään veroon arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaisen verokauden osalta myös silloin, kun kansallinen oikeus poikkeaa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta. Tähän olisi päädyttävä kuitenkin arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden varmistamiseksi myös tässä tapauksessa silloin, kun vähennysoikeuden käyttäminen kansallisen oikeuden mukaisen merkityksellisen verovuoden aikana ei ole enää mahdollista. Tässä tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta poikkeaminen – mikä on yleensä elinkeinonharjoittajan kannalta edullista – vaikuttaa sen kannalta nimittäin epäedullisesti.

3. Kysymyksen merkitys asian ratkaisemisen kannalta

- 35 Toisella ennakkoratkaisukysymyksellä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta, jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan kieltävä vastaus ja jäsenvaltiot saavat arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaisissa tilanteissa poiketa kuvatulla tavalla [alkup. s. 16] arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta. [–] [asiaa koskevia toteamuksia]

D. Kansallisen oikeuden menettelyllisiä kysymyksiä

- 36 [–]
- 37 [–]
- 38 [–] [alkup. s. 17] [–]
- 39 [–]