YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

19 päivänä syyskuuta 2000 *

Asiassa C-454/98,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

vastaan

Finanzamt Borken
ja
Manfred Strobel

vastaan

Finanzamt Esslingen

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

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

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, edustajinaan veroasiantuntijat J. Hartmann ja A. Schiller,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos W.-D. Plessing ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja E. Traversa ja oikeudellisessa yksikössä toimiva kansallinen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.4.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt 15.10.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.12.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä 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) 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (jäljempänä Schmeink) vastaan Finanzamt Borken ja asiassa Manfred Strobel vastaan Finanzamt Esslingen, ja ne koskevat vastaajina olevien verovirastojen päätöksiä olla suostumatta hakemuksiin, joilla Schmeink ja Strobel pyysivät kohtuusyistä vapautusta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron maksamisesta.

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

— —

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa;

— — ."

Kansalliset arvonlisäverosäännökset

4 Vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 14 §:n 2 momentti koskee arvonlisäveron suorittamista niissä tapauksissa, joissa laskuun merkitty veron määrä on virheellinen, ja tämä säännös kuuluu seuraavasti:

"Jos elinkeinonharjoittaja on luovutusta tai muuta suoritusta koskevassa laskussa erikseen ilmoittanut suuremman veron määrän kuin mitä hän tämän lain perusteella on tämän liiketoimen johdosta velvollinen suorittamaan, hän on velvollinen maksamaan myös yli menevän osuuden. Jos hän oikaisee veron määrän suorituksen vastaanottajaa kohtaan, on analogisesti sovellettava 17 §:n 1 momenttia."

5 UStG:n 14 §:n 3 momentissa säädetään arvonlisäveron suorittamisesta niissä tapauksissa, joissa laskuun merkitty vero on perusteeton, seuraavaa:

"Se, joka laskuun erikseen merkitsee veron määrän, vaikka hänellä ei siihen ole oikeutta, on velvollinen maksamaan näin ilmoitetun veron määrän. Sama pätee, jos joku jossakin muussa asiakirjassa, jolla hän laskuttaa suorituksen tekevän elinkeinonharjoittajan tapaan, on erikseen ilmoittanut veron määrän, vaikka hän ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei tee toimitusta tai muuta suoritusta."

6 UStG:n 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos verollisen liiketoimen määräytymisperuste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitetulla tavalla,

1. elinkeinonharjoittajan, joka on suorittanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä,

2. elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on vastaavasti oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä — — ."

7 Umsatzsteuer-Richtlinienin (liikevaihtoverotuksesta annetut toimiohjeet) 190 kohdan kolmannessa kappaleessa täsmennetään seuraavaa:

"Toisin kuin UStG:n 14 §:n 2 momentissa UStG:n 14 §:n 3 momentissa ei säädetä oikaisumahdollisuudesta. Jos virheellisesti merkityn veron kantaminen kuitenkin olisi objektiivisesti raskas seuraus, kohtuusyistä on sallittua, että laskun laatija oikaisee sen UStG:n 14 §:n 2 momenttia analogisesti soveltaen — — . Seurausten on katsottava olevan objektiivisesti raskaita esimerkiksi silloin, kun laskun laatija on tehnyt suorituksen, jota lasku koskee, ja esitetään uskottava selvitys siitä, että suorituksensaaja on ilmoitettu väärin tai suoritus on kuvattu virheellisesti ainoastaan erehdyksen vuoksi."

8 Abgabenordnungin (verotusasetus; jäljempänä AO) 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen suorittamasta veroja, jotka perustuvat verovelkasuhteeseen, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin jo maksetut määrät voidaan palauttaa tai ottaa huomioon."

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävinä olevat asiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia Schmeink

9 Schmeink hankki 3 781 220 Saksan markan (DEM) kauppahinnalla omistukseensa 50 prosenttia eräästä GmbH:sta (Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö; jäljempänä GmbH). Schmeink lähetti 31.12.1991 tälle GmbH:lle laskuun rinnastuvan tilityslaskelman, jossa tämä summa oli mainittu sellaisista konsultointipalveluista koostuvana summana, joita Schmeink ei kuitenkaan koskaan suorittanut. Tähän tilityslaskelmaan Schmeink nimenomaisesti merkitsi arvonlisäveron määräksi 529 370,80 DEM.

10 Tämä "pro forma -lasku" oli yksi niistä perusteista, joita GmbH käytti eräässä investointien veronhuojennuksia koskeneessa hakemuksessaan.

11 Maaliskuussa 1993 suoritettiin arvonlisäveroa koskenut erityistarkastus, jonka perusteella Finanzamt Borken vahvisti 14.4.1993 päivätyllä oikaisupäätöksellä Schmeinkin maksettavaksi arvonlisäveron sen suuruisena, kuin tilityslaskelmaan oli erikseen merkitty.

12 GmbH ei tehnyt tämän tilityslaskelman perusteella vähennystä, ja se palautti sen Schmeinkille 19.7.1993.

13 Schmeink osoitti 1.7.1994 Finanzamt Borkenille hakemuksen, jossa se pyysi AO:n 227 §:n mukaisesti, että se kohtuusyistä vapautettaisiin kyseisen arvonlisäveron maksamisesta.

14 Finanzamt Borken hylkäsi Schmeinkin hakemuksen 12.9.1994 tekemällään päätöksellä.

15 Schmeink valitti Finanzamt Borkenin päätöksestä, minkä johdosta Finanzgericht Münster pysytti 23.11.1995 antamallaan tuomiolla Finanzamt Borkenin päätöksen.

16 Tähän Finanzgerichtin tuomioon Schmeink haki 24.3.1997 muutosta (Revision) Bundesfinanzhofilta.

Asia Strobel

17 Vuosina 1992 ja 1993, jolloin Manfred Strobel harjoitti toimistolaitteiden kauppaa, hän lähetti useille leasingyrityksille laskuja toimituksista, joita ei koskaan tehty.

18 Näillä tekaistuilla laskuilla Strobel halusi salata erään sivuliikkeensä tappiot ja antaa todellisuutta paremman kuvan taloudellisesta tuloksesta. Kyseiset leasingyritykset maksoivat nämä laskut. Sittemmin Strobel palautti näille yrityksille niiltä saamansa maksut.

19 Strobel oli merkinnyt kyseiset summat arvonlisäverollisina. Leasingyritykset puolestaan vähensivät näihin laskuihin merkityn arvonlisäveron ostoihin sisältyneenä verona.

20 Vuonna 1994 Strobel teki menettelystään oma-aloitteisesti ilmoituksen syyttäjäviranomaisille ja Finanzamt Esslingenille saattaen näiden tietoon laatimansa tekaistut laskut ja niiden saajat. Finanzamt Esslingen ilmoitti edelleen nämä tiedot laskunsaajien osalta toimivaltaisille veroviranomaisille, jotta nämä saattoivat laskunsaajien osalta oikaista tehdyt vähennykset.

21 Strobelin tekemän ilmoituksen johdosta veroviranomaiset tekivät verotarkastuksen, ja Finanzamt Esslingen vahvisti Strobelin maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron sen suuruiseksi, kuin laskuihin oli erikseen merkitty eli vuoden 1992 osalta 519 346,36 DEM:ksi ja vuoden 1993 osalta 653 156,51 DEM:ksi.

22 Strobel osoitti 24.8.1995 Finanzamt Esslingenille hakemuksen, jossa hän pyysi AO:n 227 §:n mukaisesti, että hänet kohtuusyistä vapautettaisiin kyseisen arvonlisäveron maksamisesta.

23 Finanzamt Esslingen hylkäsi Strobelin hakemuksen 15.11.1995 tekemällään päätöksellä.

24 Strobel valitti Finanzamt Esslingenin päätöksestä, minkä johdosta Finanzgericht Baden-Württemberg pysytti 9.7.1997 antamallaan tuomiolla Finanzamt Esslingenin päätöksen.

25 Tähän Finanzgerichtin tuomioon Strobel haki 19.8.1997 muutosta (Revision) Bundesfinanzhofilta.

26 Bundesfinanzhof yhdisti kyseiset kaksi asiaa. Se totesi, että arvonlisäveron vahvistaminen UStG:n 14 §:n 3 momentin toiseen virkkeeseen sisältyvän toisen vaihtoehdon mukaisesti oli perusteltua, koska Schmeink ja Strober olivat laatineet laskut, joissa arvonlisävero oli erikseen mainittu, ja koska he olivat lähettäneet nämä laskut saajilleen tekemättä laskuissa mainittuja suorituksia.

27 UStG:n 14 §:n 3 momentista Bundesfinanzhof toteaa, että sen tarkoituksena on estää petokset, joissa liiketoimea suorittamatta laaditaan laskuja, joihin veron määrä on erikseen merkitty. UStG:n 14 §:n 2 momentista poiketen lainsäätäjä ei ole UStG:n 14 §:n 3 momentissa säätänyt oikaisumahdollisuudesta, jottei tämän säännöksen ennalta ehkäisevä vaikutus menettäisi tehoaan.

28 Bundesfinanzhof on 21.2.1980 antamassaan tuomiossa (BStBl II 1980, s. 283) katsonut, että kohtuullistaminen tulee kysymykseen niissä tapauksissa, joissa laskun laatija on oikea-aikaisesti ja täysin poistanut uhan verotulojen kertymisen vaarantumisesta. UStG:n 14 §:n 3 momentin ennalta ehkäisevällä vaikutuksella ei näet tällöin ole merkitystä, ja tämä pätee erityisesti silloin, kun laskun laatijan onnistuu saada takaisin laatimansa laskut ja hävittää ne ennen kuin laskunsaaja on niitä verotuksessaan käyttänyt, tai jos laskun laatija, vaikka hänen ei onnistu saada takaisin laskua, pystyy kuitenkin muilla oikea-aikaisilla toimenpiteillä poistamaan uhan verotulojen kertymisen vaarantumisesta tekemällä esimerkiksi ilmoituksen sille verovirastolle, joka hänen omalta osaltaan tai laskunsaajan osalta on toimivaltainen.

29 Bundesfinanzhof viittaa kuitenkin myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-342/87, Genius Holding, 13.12.1989 antamaan tuomioon (Kok. 1989, s. 4227, 18 kohta), jonka mukaan jäsenvaltioiden on arvonlisäveron neutraalisuusperiaatteen noudattamiseksi huolehdittava sisäisessä oikeusjärjestyksessä siitä, että jokainen laskuun perusteettomasti merkitty vero voidaan oikaista, jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä. Lisäksi Bundesfinanzhof viittaa Bundesgerichtshofin asiassa IX ZR 225/94 23.11.1995 antamaan tuomioon (Neue Juristische Wochenschrift 1996, s. 842), jossa Bundesgerichtshof katsoi, että koska UStG:n 14 §:n 3 momentissa ei säädetä oikaisumahdollisuudesta, edellä mainitussa asiassa Genius Holding annettua tuomiota oli noudatettava myöntämällä vapautus verosta AO:n 227 §:n nojalla.

30 Bundesfinanzhof on todennut, ettei vilpittömän mielen vaatimusta oikaisumahdollisuuden edellytyksenä voida päätellä UStG:n 14 §:n 3 momentin systematiikasta. Tällainen vaatimus, joka ilmenee yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, ei seuraa neutraalisuusperiaatteesta. Bundesfinanzhofin mukaan olisi riittämätöntä ja arvonlisäverojärjestelmän systematiikan vastaista rajoittaa oikaisumahdollisuus vain niihin tapauksiin, joissa laskun laatija on toiminut vilpittömässä mielessä. Kriteerinä sille, ettei laskussa mainittua arvonlisäveron määrää voi oikaista, tulisi sen sijaan kysymykseen se, että laskunsaaja on tosiasiallisesti voinut tehdä vastaavan vähennyksen. Jos laskunsaajan saaman vähennyksen peruuttaminen ei enää ole mahdollista, laskun laatija olisi vastuussa verotulojen vajauksesta, jotta veron neutraalisuusperiaate toteutuisi.

31 Jos oikaiseminen olisi mahdollista vain silloin, kun laskun laatijan osoitetaan toimineen vilpittömässä mielessä, olisi kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa Bundesfinanzhofin mielestä pidettävä lähes rangaistussäännöksenä. Tällöin näet laskuun merkityn veron lopullinen kohdentuminen jollekulle riippuisi yksinomaan "menettelyn moitittavuudesta" eli vilpillisestä mielestä. Tällainen oikeustila herättäisi eräitä perustuslainmukaisuuteen liittyviä kysymyksiä.

32 Bundesfinanzhof on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Edellytetäänkö yhteisön oikeudessa, että laskuun perusteettomasti merkitty vero on voitava oikaista jo veron vahvistusmenettelyn yhteydessä, vai onko riittävää, jos jäsenvaltiot sallivat oikaisun tehtäväksi (niin sanotuista objektiivisista syistä) vasta vahvistamisen jälkeisessä kohtuullistamismenettelyssä?

2) Edellyttääkö perusteettomasti merkityn veron oikaiseminen välttämättä sitä, että laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä, vai onko laskun oikaiseminen sallittua myös muissa tapauksissa (ja jos on, niin missä tapauksissa)?

3) Mitkä ovat edellytykset sille, että laskun laatijan on katsottava toimivan vilpittömässä mielessä?"

Tutkittavaksi ottaminen

33 Saksan hallitus katsoo, että ensimmäinen ja kolmas kysymys olisi jätettävä tutkimatta, koska niihin annettavasta vastauksesta ei olisi hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle sen ratkaistessa käsiteltävinään olevia asioita.

34 Ensimmäisen kysymyksen osalta Saksan hallitus vetoaa siihen, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävinä olevissa asioissa veron vahvistamismenettely on päättynyt ja että vahvistamispäätöksiin ei enää voida hakea muutosta, joten virheellisesti määritettyjen verosaatavien oikaiseminen veron vahvistamisme-

nettelyssä ei enää ole mahdollista. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävinä olevissa asioissa kysymys on yksinomaan maksettavan arvonlisäveron kohtuullistamista koskeneiden, AO:n 227 §:n nojalla tehtyjen hakemusten hylkäämisestä eikä veron vahvistamispäätöksistä, jotka perustuivat UStG:n 14 §:n 3 momentin toisen virkkeeseen sisältyvään toiseen vaihtoehtoon.

35 Kolmannesta kysymyksestä Saksan hallitus toteaa, ettei nyt käsiteltävässä asiayhteydessä ole mitään syytä, miksi vilpittömän mielen käsitettä olisi selvitettävä. Saksan hallituksen mukaan laskujen laatiminen oli väärinkäytös eikä erehdys, koska Schmeink ja Strobel tiesivät, ettei heillä ollut oikeutta erikseen merkitä arvonlisäveroa laskuihin.

36 Tältä osin on todettava, että perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettu menettely on yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten yhteistyön väline, jonka avulla yhteisöjen tuomioistuin esittää kansallisille tuomioistuimille ne yhteisön oikeuden tulkintaa koskevat seikat, joita ne tarvitsevat käsiteltävänään olevan riita-asian ratkaisemiseksi (ks. mm. asia 361/97, Nour, määräys 25.5.1998, Kok. 1998, s. I-3101, 10 kohta).

37 Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siten yleensä ratkaistava ne (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta; asia C-200/97, Ecotrade, tuomio 1.12.1998, Kok. 1998, s. I-7907, 25 kohta ja asia C-254/98, TK-Heimdienst, tuomio 13.1.2000, Kok. 2000, s. I-151, 13 kohta).

38 Nyt käytävässä menettelyssä ei ole ilmennyt, että se yhteisön oikeuden tulkinta, jota kansallinen tuomioistuin pyytää ensimmäisellä kysymyksellään, olisi selvästi

vailla mitään yhteyttä niihin kysymyksiin, joista sen käsiteltävinä olevissa asioissa on kyse.

39 Siinä tapauksessa, että yhteisön oikeutta olisi tulkittava siten, että siinä jäsenvaltiot velvoitetaan tekemään kansallisissa oikeuksissaan mahdolliseksi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaiseminen, tällainen oikaisu voitaisiin nimittäin tehdä esimerkiksi myöhemmässä kohtuuteen perustuvassa menettelyssä, jollainen on esimerkiksi AO:n 227 §:ssä säädetty menettely.

40 Lisäksi Saksan hallituksen esittämä oikeudenkäyntiväite — joka perustuu siihen olettamukseen, että tällainen oikaisu ei ole mahdollista myöhemmässä kohtuuteen perustuvassa menettelyssä, vaan että se olisi pitänyt tehdä veron vahvistamismenettelyssä — ei liity ensimmäisen kysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin vaan sen aineelliseen puoleen.

41 Kolmannen kysymyksen osalta Saksan hallitus on esittänyt perustelun, jonka mukaan vilpittömän mielen käsitettä ei pitäisi nyt tutkia, koska verovelvolliset, jotka — kuten asianlaita on kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa — laativat laskut tietoisina siitä, ettei heillä ole oikeutta arvonlisäveron erikseen merkitsemiseen, syyllistyvät väärinkäytökseen. Myös tämä perustelu liittyy tosiasiassa jo vilpittömän mielen käsitteen sisältöön ja siten niin ikään tämän kolmannen kysymyksen aineelliseen puoleen.

42 Näin ollen tutkittavaksi ottamisen edellytykset täyttyvät sekä ensimmäisen että kolmannen kysymyksen osalta.

Esitetyt kysymykset

Toinen kysymys

43 Toisella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ensimmäisenä, kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää sen, edellyttääkö perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaiseminen sitä, että laskun laatija on ollut vilpittömässä mielessä.

44 Saksan hallitus vetoaa siihen, että asiaa koskevien yhteisön oikeussääntöjen puuttuessa jäsenvaltioiden on päätettävä niistä menettelytavoista, joita noudattaen perusteettomasti laskutettu arvonlisävero oikaistaan.

45 Saksan hallituksen mukaan sen kansallisen oikeuden mukainen mahdollisuus — että vilpittömässä mielessä laskun laatinut henkilö, joka on tehnyt anteeksiannettavan erehdyksen, voi objektiivisista syistä saada perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaistuksi kohtuullistamistoimin — vastaa yhteisön oikeuden vaatimuksia, sellaisina kuin nämä vaatimukset ilmenevät edellä mainitussa asiassa Genius Holding annetusta tuomiosta.

46 Arvonlisäveron neutraalisuusperiaate ei Saksan hallituksen mukaan edellytä sitä, että perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemisen olisi oltava mahdollista, jos laskun laatija ei ole vilpittömässä mielessä vaan on väärinkäytösluonteisesti perusteettomasti merkinnyt arvonlisäveron sen vuoksi, että laskun laatija joko tietää, ettei hän ole verovelvollinen, tai tietää, että niitä tavaroita tai palveluja, joita lasku koskee, ei ole toimitettu. Tällaisia tilanteita koskeva kansallinen oikeussääntö, jonka mukaan henkilö, joka erikseen merkitsee arvonlisäveron määrän laskuun, on velvollinen tämän määrän suorittamaan, toimii sanktiona ja pelotteena.

47 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa.

48 Toiseksi on todettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun laatija oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa vain määritellään ne edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta vähennettävän veron määrä voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun saajan osalta.

49 Näin ollen lähtökohta on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista.

50 Kansallinen tuomioistuin on todennut, että edellä mainitussa asiassa Genius Holding annetun tuomion mukaan laskun laatijalle ei voida antaa oikeutta perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemiseen, jollei hän osoita olleensa vilpittömässä mielessä.

51 Edellä mainitussa asiassa Genius Holding pääasian kantaja oli vähentänyt aliurakoitsijoistaan kahden siltä laskuttaman arvonlisäveron vastoin kansallista oikeutta, jonka mukaan aliurakoitsijoiden ei ollut maksettava arvonlisäveroa urakoitsijalle tekemistään suorituksista, vaan ainoastaan urakoitsijan oli maksettava arvonlisäveroa urakan antajalta laskuttamastaan saatavasta. Veroviranomaiset olivat katsoneet, että arvonlisäveroa oli perusteettomasti laskutettu kantajalta ja ettei tämä sen vuoksi voinut vähentää sitä. Veroviranomaiset olivat tämän seurauksena päättäneet suorittaa jälkiverotuksen.

52 Koska kantaja oli tuossa asiassa vedonnut siihen, että sen mielestä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa sallittiin vähennettävän jokainen laskussa

mainittu arvonlisäveron määrä, kansallinen tuomioistuin päätti saattaa yhteisöjen tuomioistuimen tutkittavaksi sen kysymyksen, oliko 17 artiklan 2 kohtaa tulkittava tällä tavoin.

53 Tässä edellä mainitussa asiassa Genius Holding antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin vastasi, että kuudennessa direktiivissä säädetyn vähennysoikeuden käyttäminen ei ulotu sellaiseen veroon, jonka maksuperusteena on yksinomaisesti vain se, että se on mainittu laskussa. Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi tuomion 13 kohdassa, että oikeus vähennyksen tekemiseen koskee ainoastaan sellaista arvonlisäveroa, joka on maksettava — mikä tarkoittaa, että sen on perustuttava arvonlisäverolliseen liiketoimeen — tai joka on maksettu sikäli kuin se oli maksettava.

54 Tämän mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Genius Holding annetun tuomion 17 kohdassa, että veropetosten tekeminen helpottuisi, jos mikä tahansa laskuun merkitty vero olisi vähennettävissä siinäkin tapauksessa, että se ei vastaa lain säännösten mukaisesti määräytyvää veroa.

55 Edellä mainitussa asiassa Genius Holding pääasian kantajan alun perin tekemä vähennys oli siten oikaistava kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti.

56 Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin täsmensi edellä mainitussa asiassa Genius Holding annetun tuomion 18 kohdassa, että jäsenvaltioiden on arvonlisäveron neutraalisuusperiaatteen toteutumiseksi huolehdittava sisäisessä oikeusjärjestyksessä siitä, että jokainen perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista, jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä.

57 On todettava, että edellä mainitusta asiasta Genius Holding poiketen kansallisen tuomioistuimen nyt käsiteltävinä olevissa asioissa verotulojen menettämisen uhka on oikea-aikaisesti täysin poistettu joko siksi, että laskun laatija on saanut laskun

takaisin itselleen ja tuhonnut sen ennen kuin sen saaja on hyödyntänyt sitä, tai siksi, että sen jälkeen kun laskua oli hyödynnetty, laskun laatija on suorittanut laskuun erikseen merkityn määrän.

58 Tällaisissa tapauksissa, joissa laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen menettämisestä, arvonlisäveron neutraalisuusperiaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voivat asettaa tällaisen oikaisemisen edellytykseksi kyseisen laskun laatijan vilpittömän mielen.

59 Tältä osin on lisäksi todettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi (yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta). Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.

60 On todettava, että vaatimus siitä, että laskun laatijan on osoitettava toimineensa vilpittömässä mielessä, jos hän on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen vähentymisestä, ei ole välttämätön arvonlisäveron kantamiseksi ja veropetosten torjumiseksi (ks. vastaavasti asia C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3495, 29 ja 30 kohta).

61 Jos sitä vastoin asia on siten kuin edellä mainitussa asiassa Genius Holding, jossa verotulojen menettämisuhkaa ei ollut täysin poistettu, jäsenvaltiot voivat asettaa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisumahdollisuuden edellytykseksi sen, että laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä. Kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, on näet niin, että jos ilmenisi, ettei laskunsaajan hyväkseen saaman vähennyksen peruuttaminen olisi enää mahdollista,

laskun laatijaa, joka ei ole vilpittömässä mielessä, voidaan pitää veron neutraalisuusperiaatteen toteutumiseksi vastuullisena verotulojen vajauksesta.

62 Lopuksi on vielä korostettava sitä, että yhteisön oikeus ei, kuten komissio on oikein todennut, estä sitä, että jäsenvaltiot pitävät perusteettomasti arvonlisäveron sisältävien tekaistujen laskujen laatimista veropetoksen yrityksenä ja että ne tällaisessa tapauksessa soveltavat kansallisen oikeutensa mukaisia sakkorangaistuksia tai maksuseuraamuksia.

63 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että siinä tapauksessa, että laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen menettämisestä, arvonlisäveron neutraalisuusperiaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että tällaisen oikaisun edellytykseksi voitaisiin asettaa kyseisen laskun laatijan vilpitöntä mieltä.

Ensimmäinen kysymys

64 Ensimmäisellä kysymyksellään, jota on syytä tutkia seuraavaksi, kansallinen tuomioistuin kysyy sitä, millaisessa menettelyssä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero on oikaistava.

65 Kuten tämän tuomion 47—49 kohdasta ilmenee, lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden on määritettävä ne edellytykset, joiden täyttyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista.

66 Jäsenvaltiot voivat näin ollen päättää, tapahtuuko tällainen oikaisu esimerkiksi veron vahvistamismenettelyssä tai myöhemmässä menettelyssä.

67 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 20 kohdassa, jäsenvaltio voi päätyä siihen, että perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisun on tapahduttava myöhemmässä menettelyssä sen vuoksi, että näin veroviranomaiset voivat tarkistaa — erityisesti jos perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa on käytetty vähennyksen tekemiseen — ettei verotulojen menettämisuhkaa ole.

68 Jos tällainen uhka on poistettu, perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisu ei kuitenkaan saa olla veroviranomaisten harkintavallasta riippuvainen.

69 Toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta näet ilmenee, että tällöin arvonlisäveron neutraalisuusperiaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista.

70 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että sen menettelyn määrittäminen, jonka mukaisesti perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, kuuluu jäsenvaltioille siten, että oikaisu ei kuitenkaan saa olla veroviranomaisten harkintavallasta riippuvainen.

Kolmas kysymys

71 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen ei kolmanteen kysymykseen ole tarvetta vastata.

Oikeudenkäyntikulut

72 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja 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 Bundesfinanzhofin 15.10.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Siinä tapauksessa, että laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen menettämisestä, arvonlisäveron neutraalisuusperiaate**

edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että tällaisen oikaisun edellytykseksi voitaisiin asettaa kyseisen laskun laatijan vilpitöntä mieltä.

2) Sen menettelyn määrittäminen, jonka mukaisesti perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, kuuluu jäsenvaltioille siten, että oikaisu ei kuitenkaan saa olla veroviranomaisten harkintavallasta riippuvainen.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Kapteyn	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Skouris

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä syyskuuta 2000.

R. Grass
kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias
presidentti