JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
13 päivänä huhtikuuta 2000 *

1. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyssä ennakkoratkaisukysymyksessä tuomioistuinta pyydetään arvioimaan, millaisissa tilanteissa kuudes arvonlisäverodirektiivi velvoittaa jäsenvaltioita vapauttamaan tai sallii niiden vapauttaa verovelvollisen verovelvollisuudesta, kun arvonlisävero on merkitty väärin laskuihin, jotka koskevat liiketoimia, joita ei ole koskaan suoritettu. [1] Kysymys koskee pääasiallisesti asiassa Genius Holding vastaan Staatssecretaris van Financiën annetussa tuomiossa vahvistetun periaatteen soveltamisalan laajuutta ja etenkin sitä, onko väärän laskun laatijan pitänyt toimia vilpittömässä mielessä voidakseen myöhemmin vaatia arvonlisäveron oikaisua. [2]

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja tosiseikat

A *Oikeussäännöt*

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan "arvonlisäveroa on kannettava: verovelvollisen tässä ominaisuudessaan — — suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on "maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen". Direktiivin 20 artiklassa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta muuttaa "alunperin tehtyä vähennystä", joka sallitaan verovelvolliselle tietyissä olosuhteissa. Direktiivin 21 artikla koskee "veronmaksuvelvollisia". Saman artiklan 1 kohdan keskeinen sisältö on seuraava:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

— —

(c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa."

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston kuudes direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

2 — Asia C-342/87, Genius Holding BV v. Staatssecretaris Financiën, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227; jäljempänä asia Genius Holding).

3. Saksan vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzissä (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) erotetaan laskuun virheellisesti merkitty arvonlisävero (ks. UStG:n 14 §:n 2 momentti) arvonlisäverosta, joka on laskutettu perusteettomasti (ks. UStG:n 14 §:n 3 momentti). Esillä olevassa asiassa kyse on jälkimmäisestä. Lain kyseisissä kohdissa säädetään seuraavaa:

"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 myös maksamaan tämän suuremman määrän. Jos hän oikaisee veron määrän mainitun suorituksen vastaanottajaa kohtaan, 17 §:n 1 momenttia on sovellettava vastaavasti".

"Se, joka erikseen merkitsee laskuun veron määrän, vaikka hänellä ei ole siihen oikeutta, on velvollinen maksamaan näin ilmoitetun veron määrän. Sama on voimassa, jos joku jossakin muussa asiakirjassa, jolla hän luovutuksen tai muun suorituksen tekevän elinkeinonharjoittajan tapaan laskuttaessaan erikseen ilmoittaa veron määrän olematta elinkeinonharjoittaja tekemättä luovutusta tai muuta suoritusta."

4. Umsatzsteuer-Richtlinien (liikevaihtoverotuksesta annetut toimiohjeet) -nimisen Saksassa voimassa olevan säädöksen 190 kohdan kolmannessa kappaleessa todetaan, että jos virheellisesti merkityn veron kantaminen kuitenkin olisi objektiivisesti raskas seuraus, veroviranomaiset voivat kohtuussyistä sallia — vastoin muita säännöksiä — että laskun laatija oikaisee sen edullisempaa UstG:n 14 §:n 2 momenttia analogisesti soveltaen. Tähän liittyen Abgabenordnungin (veroasetus; jäljempänä AO) 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen suorittamasta verovelvollisuudesta seuraavia veroja, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta — — ".

B *Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti*

5. Pääasia koskee kahta kansallisen tuomioistuimen yhdistämää asiaa.

6. Ensimmäisessä asiassa kantajana on Schmeink & Cofreth (jäljempänä Schmeink). Schmeink lähetti yritykselle, jonka osakkeita se oli hankkimassa, pro forma -laskun, johon oli kirjattu arvonlisäveron määräksi 529 370,80 Saksan markkaa. Tämä summa perustui sellaisiin konsultointipalveluihin, joita Schmeink ei kuitenkaan koskaan suorittanut. Tämä toinen yritys puolestaan ilmeisesti hyödynsi kyseistä laskua seuraavana vuonna eräässä investointien verohuojennuksia koskeneessa hakemuksessaan. Vastaajana oleva Finanzamt Borken (Borkenin verovirasto; jäljempänä ensimmäinen vastaaja) suoritti Schmeinkin arvonlisäverotusta koskevan erityistarkastuksen, jonka perusteella se määräsi 14.4.1993 UStG:n 14 §:n 3 momentin nojalla Schmeinkin maksettavaksi arvonlisäveron sen suuruisena, kuin kyseiseen laskuun oli merkitty.

7. Schmeink pyysi myöhemmin AO:n 227 §:ään perustuvassa hakemuksessaan, että vastaaja kohtuussyistä poistaisi kyseisen arvonlisäveron. Hakemus hylättiin. Myös Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin), jonne Schmeink valitti kielteisestä päätöksestä, hylkäsi tämän pyynnön. Tämän jälkeen Schmeink haki päätökseen muutosta Bundesfinanzhofilta (liittovaltion verotuomioistuin) kyseisen tuomioistuimen aiemmin 21.2.1980 antaman tuomion (jäljempänä vuonna 1980 annettu tuomio) perusteella. Tuomion mukaan AO:n 227 §:ssä tarkoitettu kohtuullistaminen tulee kysymykseen niissä tapauksissa, joissa laskun laatija on hyvissä ajoin ja täysin poistanut uhan verotulojen kertymisen vaarantumisesta.

8. Toisessa asiassa kantajana on Manfred Strobel, joka harjoitti tietotekniikka- ja toimistolaitteiden kauppaa asian kannalta merkityksellisinä vuosina 1992 ja 1993. Hän lähetti useille leasingyrityksille laskuja toimituksista, joita ei koskaan tehty, salatakseen erään sivuliikkeensä tappiot ja lisätäkseen sen kannattavuutta. Leasingyritykset maksoivat laskut ja vähensivät niihin merkityn liikevaihtoveron ostoihin sisältyneenä verona. Strobel veloitti kustakin summasta arvonlisäveron, mutta suostui maksamaan ostohinnan leasingyrityksille takaisin erissä. Vuonna 1994 Strobel teki vapaaehtoisesti ilmoituksen syyttäjänviranomaisille ja Saksan Finanzamt Esslingenille (jäljempänä toinen vastaaja) tekemistään virheellisistä arvonlisäveroilmoituksista. Strobelin maksettavaksi kuuluva arvonlisävero määrättiin UStG:n 14 §:n 3 momentin toisen virkkeen toisen vaihtoehdon mukaisesti sen suuruiseksi, kuin kyseisiin laskuihin oli merkitty eli vuoden 1992 osalta 519 346,36 Saksan markaksi ja vuoden 1993 osalta 653 156,51 Saksan markaksi.

9. Strobel pyysi 24.8.1995, että hänet kohtuussyistä vapautettaisiin näiden (ja muiden) arvonlisäverojen maksusta AO:n 227 §:n nojalla. Toinen vastaaja hylkäsi tämän pyynnön. Strobel valitti toisen vastaajan päätöksestä Finanzgericht Baden-

Würtembergiin, joka hylkäsi kanteen. Strobel valitti vielä Bundesfinanzhofiin ja väitti, että asiaan olisi sovellettava AO:n 227 §:ää, koska hän oli toiminut riittävän ajoissa poistaakseen verotulojen kertymiseen liittyvän uhan, vaikkei hän ollutkaan pyytänyt tekaistuja laskujaan takaisin.

10. Molemmat valittajat ovat väittäneet valituksissaan erityisesti, että kohtuussyistä vapauttamisen edellytykseksi olisi riitettävä, että laskun laatija poistaa uhan verotulojen menettämisestä joko hankkimalla laatimansa laskut takaisin laskun saajilta, ennen kuin nämä käyttävät niitä verovähennyksissään, tai maksamalla laskuihin merkityn veron ja varmistamalla tämän jälkeen, että laskunsaajat maksavat viranomaisille takaisin kaikki tekaistujen laskujen perusteella virheellisesti vähennetyt summat.

11. Bundesfinanzhof korostaa ennakkoratkaisupyynnössään, että vuonna 1980 annetun tuomion mukaan AO:n 227 §:ssä tarkoitettu kohtuullistaminen tulee kysymykseen silloin, kun virheellisen laskun laatija joko hankkii laskun takaisin ennen kuin sitä käytetään tai muutoin pyrkii poistamaan verotulojen kertymistä koskevan uhan esimerkiksi tiedottamalla asiasta asianomaisille veroviranomaisille. Liittovaltion tuomioistuin Bundesgerichtshof kuitenkin totesi 23.11.1995 antamassaan tuomiossa, joka perustui kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohtaan ja asiassa Genius Holding annettuun tuomioon, että jotta UStG:n 14 §:n 3 momentin mukaisen verovelvollisuuden kumoaminen olisi mahdollista AO:n 227 §:n perusteella, on sen lisäksi, että verotulojen menettämisen uhka on poistettu, kyseessä oltava laskun laatijan tekemä "anteeksiannettava erehdys".[3] Bundesfinanzhof vaikuttaa ennakkoratkaisupyynnössään olevansa oman oikeuskäytäntönsä perusteella taipuvainen hylkäämään tällaisen edellytyksen soveltamisen. Koska esillä olevassa asiassa kummankaan kantajan virheet eivät olleet tahattomia, kyseinen kansallinen tuomioistuin tiedustelee muun muassa, edellyttääkö arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaate sitä, että laskun laatija osoittaa toimineensa "vilpittömässä mielessä", jotta tämä voidaan vapauttaa laskuun perustuvasta verovelvollisuudesta tilanteessa, jossa verotulojen menettämisen uhka on täysin poistettu. Bundesfinanzhof katsoo, että tämänkaltainen tulkinta saattaa herättää perustuslainmukaisuuteen liittyviä kysymyksiä Saksassa, koska tällöin kuudennen arvolisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan täytäntöön panevaa kansallista säännöstä olisi pidettävä lähes rangaistussäännöksenä, jonka mukaan laskuissa mainittu vero voitaisiin määrätä laskun laatijan maksettavaksi silloinkin, kun laskun laatijan toiminta ei ole vaarantanut verotuksen neutraalisuusperiaatteen toteutumista.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1996, nro 842. Oikeudenkäynti koski verotusasioihin erikoistunutta lakimiestä vastaan nostettua vahingonkorvauskannetta. Lakimiehen väitettiin toimineen huolimattomasti, koska hän ei ollut välittänyt verohallinnon päätöksestä, jossa määrättiin hänen päämiehensä maksettavaksi tietty arvonlisäverosumma, jonka tämä oli virheellisesti merkinnyt erääseen laskuun. Finanzgericht Münster viittasi 8.3.1994 antamassaan tuomiossa asiassa Genius Holding annettuun tuomioon ja katsoi, että vero voidaan oikaista, jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (ks. 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, s. 813).

12. Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Edellytetäänkö yhteisön oikeudessa, että laskuun perusteettomasti merkitty vero on voitava oikaista jo veron vahvistusmenettelyn yhteydessä, vain riittääkö, että 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 toimineen vilpittömässä mielessä?"

III Huomautukset

13. Ainoastaan Schmeink, Saksan hallitus ja komissio esittivät kirjallisia huomautuksia.[4] Huomautuksista käy selvästi ilmi, että ennakkoratkaisukysymykset koskevat kahta erillistä seikkaa: toisaalta sitä, minkä tyyppistä oikaisumenettelyä olisi sovellettava, ja toisaalta sitä, onko oikaisua pyytävän verovelvollisen osoitettava toimineensa vilpittömässä mielessä. Ainoastaan siinä tapauksessa, että jälkimmäiseen kysymykseen vastataan myönteisesti, yhteisöjen tuomioistuimen on arvioitava edellytettävän vilpittömän mielen luonnetta.

IV Arviointi

A *Edellytettävä oikaisumenettely*

14. Schmeink ja komissio katsovat, että on riittämätöntä, jos jäsenvaltio katsoo, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ainoastaan kohtuullistamismenettelyssä sen jälkeen, kun vero on vahvistettu. Schmeink väittää, että neutraalisuusperiaate, sellaisena kuin sitä on tulkittu muun muassa asioissa Elida Gibbs[5] ja Molenheide ym.[6] annetuissa tuomioissa, edellyttää, että perusteettomasti kannettu arvonlisävero on voi-

4 — Yhteisöjen tuomioistuin katsoi työjärjestyksensä 104 artiklan 4 kohdan nojalla, ettei suullista käsittelyä ollut tarpeellista järjestää.

5 — Asia C-317/94, Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 28 kohta).

6 — Yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym. v. Belgian valtio, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 42 kohta; jäljempänä asia Molenheide).

tava aina oikaista. Jos kansallisille verohallinnoille annettaisiin tässä asiassa harkintavaltaa, yhteisön oikeuden mukaisia oikeuksia olisi mahdotonta tai erittäin vaikeaa toteuttaa vastoin asiaan Fantask perustuvaa oikeuskäytäntöä. [7]

15. Saksa katsoo, ettei ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ole tarpeen vastata, koska pääasian oikeudenkäynti koskee sellaisia alempien oikeusasteiden päätöksiä vastaan tehtyjä valituksia, joissa hylättiin AO:n 227 §:n mukaisesti tehdyt oikaisupyynnöt tilanteessa, jossa kantajien vero oli vahvistettu. Toissijaisesti Saksa katsoo, että neutraalisuusperiaate edellyttää ainoastaan, että jäsenvaltiot varmistavat, että perusteettomasti kannettu arvonlisävero on mahdollista oikaista. Koska kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä nimenomaisesti verojen oikaisusta, jäsenvaltiot voivat vapaasti määrittää oikaisussa sovellettavat menettelyt.

16. Mielestäni myös ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on kuitenkin vastattava. On totta, että muutoksenhakijoiden esittämät valitukset pääasian oikeudenkäynnissä koskevat AO:n 227 §:ssä säädettyä kohtuullistamismenettelyä, jota on mahdollista soveltaa, kun vero on maksettu. Ennakkoratkaisukysymyksestä käy kuitenkin selvästi ilmi, että näin tapahtui sen vuoksi, ettei riippumatonta oikaisumahdollisuutta ole UStG:n 14 §:n 3 momentin nojalla tapauksissa, joissa kyseinen arvonlisävero on merkitty laskuun perusteettomasti. Näin ollen on selvää, että jos yhteisön oikeudessa edellytetään laajempaa mahdollisuutta veron oikaisuun, tämä on kantajien edun mukaista erityisesti siksi, että Bundesfinanzhof näyttää olevan taipuvainen tulkitsemaan AO:n 227 §:ää laajemmin. Joka tapauksessa on yksinomaan sen kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä, tehtävänä arvioida, onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Yhteisöjen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti ratkaistava ennakkoratkaisukysymykset, jollei ole ilmeistä, että pyydetty yhteisön oikeuden tulkinta on täysin merkityksetön kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan riidan ratkaisun kannalta. [8]

17. Tämän vuoksi on tarpeen tarkastella, onko Saksan oikeuden mukainen rajoitettu mahdollisuus veron oikaisuun yhteisön oikeuden mukainen. On tärkeää muistaa, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei yhdenmukaisteta jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä kokonaisuudessaan. Sen sijaan direktiivillä

" — — pyritään ottamaan käyttöön arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuusperiaatteen takaava yhdenmukainen määräytymisperuste ja kuten direktiivin

7 — Asia C-188/95, Fantask ym. v. Industriministeriet, tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783).

8 — Ks. esim. asia C-415/93, Union Royale des Sociétés de Football Association ym. v. Bosman ym., tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 59 ja 61 kohta), joka sai vahvistusta äskettäin asiassa C-254/98, Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb v. TK-Heimdienst Sass, 13.1.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-151, 13 kohta).

12. perustelukappaleesta ilmenee, yhdenmukaistamaan vähennysjärjestelmä 'siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään'; direktiivillä pyritään myös siihen, että vähennyksen suhdeluku laskettaisiin samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa." [9]

18. Tämä pätee erityisesti laskuihin. Asiassa Jeunehomme ym. vastaan Belgian valtio antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti, että jäsenvaltioilla on vapaus vahvistaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan edellyttämien vähimmäistietojen lisäksi vaadittavat muut tiedot, jotka laskun on sisällettävä, jotta vähennysoikeus syntyy. [10] Toistan näin ollen asiassa Molenheide esittämäni näkemyksen siitä, että jäsenvaltiot voivat käyttää "laajaa harkintavaltaa pannessaan arvonlisäverojärjestelmää täytäntöön" ja "yleisemmin ne vastaavat koko arvonlisäverojärjestelmän hallinnoinnista — — ". [11] Saksan oikeuden mukaisen oikaisumahdollisuuden asianmukaisuutta on arvioitava tämän perusteella.

19. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei käsitellä oikaisumahdollisuutta. Näin ollen jäsenvaltioiden tehtävänä on, kuten yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti totesi asiassa Genius Holding, säätää asiaa koskevassa kansallisessa lainsäädännössään mahdollisuudesta oikaista laskuihin perustuvaa verovelkaa.

20. Sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei säädetä lainkaan oikaisumahdollisuudesta, olisi kuitenkin verotuksen neutraalisuusperiaatteen vastainen. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Molenheide antamassaan tuomiossa, että käyttäessään toimivaltaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolisissa asioissa, jäsenvaltioiden on taattava, että direktiivissä vahvistettuja verovelvollisten oikeuksia ei loukata, ja ettei niiden käyttäminen ole kohtuuttoman vaikeaa. Mielestäni suhteellisuusperiaatteen vastaista ei kuitenkaan ole se, että jäsenvaltio antaa tapauksissa, joissa arvonlisävero on merkitty virheellisesti, mahdollisuuden veron oikaisuun vasta veron vahvistamismenettelyn jälkeen. [12] Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nimenomaisen vaatimuksen mukaan henkilöt, jotka merkitsevät arvonlisäveron laskuihin, ovat velvollisia suorittamaan sen. Tästä seuraa nähdäkseni se, että jäsenvaltiot voivat lainmukaisesti katsoa, että järjestelmä, jossa takaisinmaksu suoritetaan jälkikäteen, antaa asianmukaisen suojan virheellisten tai tekaistujen laskujen aiheuttamaa tulojen menettämisen uhkaa vastaan erityisesti silloin, kun kyseisen arvonlisäverosumman mukainen vähennys on tehty. Takautuva oikaisujärjestelmä saattaa myös toimia laskujen väärinkäyttöä estävänä tekijänä.

9 — Asia Molenheide, tuomion 42 kohta.

10 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517; jäljempänä asia Jeunehomme).

11 — Em. ratkaisuehdotuksen 41 kohta.

12 — Ks. erityisesti 48 kohta.

B *Oikaisun edellytykset*

21. Tarkasteltavana olevan ennakkoratkaisupyynnön olennainen kysymys on tosiasiassa se, edellyttääkö veron oikaiseminen yhteisön oikeuden mukaan sitä, että laskun laatija on toiminut vilpittömässä mielessä.

22. Schmeink väittää, että tapauksissa, joissa laskun perusteella ei ole tehty vähennyksiä ja joissa lasku on palautettu laatijalle, veron neutraalisuusperiaate edellyttää, että oikaisuvaatimukseen on suostuttava ilman, että vilpitöntä mieltä on tarpeen osoittaa. Schmeink väittää myös, että vaatimus vilpittömän mielen osoittamisesta myös silloin, kun vähennysvaatimusten väärinkäyttö ei ole ollut mitenkään mahdollista, olisi suhteellisuusperiaatteen vastainen.

23. Saksan hallituksen mukaan verotuksen neutraalisuusperiaate edellyttää, että oikaisu voidaan tehdä ainoastaan asiassa Genius Holding vahvistettujen vaatimusten tarkasti täyttyessä eli toisin sanoen silloin, kun vilpitön mieli on voitu osoittaa. Toissijaisesti Saksa väittää, että vilpitön mieli voi olla kyseessä ainoastaan silloin, kun laskun laatija on tehnyt anteeksiannettavan erehdyksen, kuten kirjoitusvirheen, oikeudellisen virheen tai muun vastaavan virheen.

24. Komissio katsoo, että oikaisumahdollisuuden epääminen vilpillisessä mielessä toimineelta verovelvolliselta loukkaisi neutraalisuusperiaatetta myös silloin, kun arvonlisäverotulojen menettämisen uhkaa ei ole. Nämä verovelvolliset olisivat siten eriarvoisessa asemassa kuin muut verovelvolliset, jotka ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveroa ainoastaan todellisista liiketoimista. Komission mielestä asiassa Genius Holding annettu tuomio, joka perustuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaan, koskee ainoastaan niitä tapauksia, joissa on laskutettu virheellisesti. Yleisesti ottaen siitä, että direktiivin 2 artiklan mukaisesti arvonlisävelvollisuus perustuu verotettavan liiketoimen suorittamiseen, sekä neutraalisuusperiaatteesta seuraa, että arvonlisäverovelvollisuutta ei synny ilman tällaisen liiketoimen suorittamista.

25. Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuissa huomautuksissa todetaan selkeästi, että oikaisumahdollisuus edellyttää sitä, että verovelvollinen on tehnyt kaikki asianmukaiset toimet varmistaakseen, ettei laskuihin merkittyä arvonlisäveroa käytetä vähennyksissä. Nyt esillä olevassa asiassa Schmeink pystyi hankkimaan asianomaisen laskun takaisin ennen kuin vähennyksiä tehtiin, kun taas Strobel maksoi vaaditun arvonlisäveron ja haki myöhemmin summan korvaamista oikaisun kautta. Mielestäni asianomaisen jäsenvaltion arvonlisäverokertymää koskevien uhkien täysimääräinen poistaminen on olennainen edellytys oikaisuhakemusten tekemiselle.[13] Jotta voitaisiin arvioida sitä, voiko jäsenvaltio vaatia laskun laatijaa osoittamaan, että tämä on toiminut vilpittömässä mie-

13 — Kuten saksalainen Reiss on osuvasti todennut, kun otetaan huomioon, että tulojen menetyksen uhka on todellinen jo virheellistä laskua laadittaessa, laskun laatijan osoittaman vilpittömän mielen tulisi olla perusteena tämän vapauttamiselle verovelvollisuudesta ainoastaan silloin, kun todellista verotulojen menetystä ei jälkikäteen voida todeta (ks. Reiss, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1999, 170, s. 174).

lessä, on tarpeen tarkastella laskutusta koskevaa oikeuskäytäntöä.

26. Asiassa Jeunehomme tuomio annettiin 17 kuukautta ennen asiassa Genius Holding annettua tuomiota, ja siinä kyseessä oli verovelvollinen, joka valitti päätöksestä, jolla oli hylätty tämän tietyiltä urakoitsijoilta saamiensa laskujen perusteella tekemät vähennykset. Verohallinnon mukaan kyseisten laskujen tiedot olivat riittämättömät. Asia koski siten vähennysoikeutta, joka myönnetään nimenomaisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 ja 18 artiklassa ja jota 20 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla on oikaistava, jos tehty vähennys on "suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu". Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioiden toimivalta säätää niistä tiedoista, joita laskuissa voidaan vaatia, on "rajattu siihen, mikä on välttämätöntä arvonlisäveron asianmukaisen kannon ja veroviranomaisten valvonnan takaamiseksi". [14] Yhteisöjen tuomioistuin pyrki selvästi turvaamaan, että jäsenvaltioilla on riittävä muttei rajaton liikkumavapaus soveltaa säännöksiä, joilla on tarkoitus varmistaa — kuten julkisasiamies Gordon Slynn totesi asiassa Jeunehomme antamassaan ratkaisuehdotuksessa — sen "liiketoimen luonne todellisena liiketoimena", jonka osalta ostovähennys haluttiin tehdä, toisin sanoen varmistaa se, että kyseinen tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on tosiasiassa "suorittanut arvonlisäveron". [15]

27. Asiassa Genius Holding oikaisua koskeva kysymys nousi esille vain välillisesti, koska asia koski pääosin alun perin hyväksyttyyn vähennykseen tehtyä oikaisua. Oikaisutarve syntyi, koska Genius Holding oli vähentänyt aliurakoitsijoidensa siltä laskuttaman arvonlisäveron vastoin Alankomaiden tuolloin voimassa ollutta oikeutta, jonka mukaan aliurakoitsijoiden ei tarvinnut maksaa arvonlisäveroa. [16] Genius Holding väitti komission tukemana, että tilanne, jossa verovelvollinen, joka on maksanut laskut, ei voi vähentää alihankkijoiden siltä laskuttamaa arvonlisäveroa, johtaa neutraalisuusperiaatteen vastaisesti kaksinkertaiseen verotukseen. Huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot kannattivat tiukkaa tulkintaa, jonka mukaan ainoastaan tosiasiassa maksettava arvonlisävero voidaan vähentää. Alankomaiden kanta ei kuitenkaan ollut niin jyrkkä, koska Alankomaiden hallintokäytännön mukaan tällaisen arvonlisäveron maksuvaade olisi ensin kohdistettava laskun laatijaan ja "ainoastaan siinä tapauksessa, ettei tämä näyttäisi johtavan tulokseen, vähennetty vero perittäisiin laskun saajalta *tietyin edellytyksin, esimerkiksi silloin, kun tämä ei ole toiminut vilpittömässä mielessä*". [17] Oikeustapauskokoelmasta ei kuitenkaan ilmene, olivatko tavaran luovuttajat tai palvelun suorittajat — kyseisessä tapauksessa aliurakoitsijat — todella maksaneet Genius Holdingille lähetettyihin laskuihin merkityn arvonlisäveron, eikä etenkään se, maksoiko Genius Holding todella laskut, joihin kyseinen arvonlisävero sisältyi. Näin ollen ei ole mahdollista aukottomasti päätellä, laskuttiko edellinen vain erehdyksessä kyseisen arvonlisäveron jälkimmäiseltä vai

14 — 17 kohta.

15 — Ks. Kok. 1988, s. 4517 ja erityisesti s. 4534.

16 — Aliurakoitsijoiden oli niin sanottujen "siirtosääntöjen" mukaisesti siirrettävä urakoitsijalle suorittamista palveluistaan maksettavan arvonlisäveron maksuvelvollisuus jälkimmäiselle, joka sisällyttäisi sen sitten omaan arvonlisäveroilmoitukseensa ja jolla näin ollen olisi oikeus myös hakea sitä koskevaa vähennystä. Neuvosto on sallinut Alankomaiden soveltaa näitä sääntöjä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan nojalla.

17 — Ks. julkisasiamies Mischon tekemän ratkaisuehdotuksen 15 kohta (kursivointi alkuperäistekstissä).

toimiko jälkimmäinen edellisen kanssa salaisessa yhteisymmärryksessä. [18]

28. Asiassa Genius Holding yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, "joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen", siten, että "vähennysoikeus koskee ainoastaan suoritettavaa veroa eli veroa, joka liittyy arvonlisäveron alaiseen liiketoimeen tai joka on maksettu siltä osin kuin sitä oli suoritettava". [19] Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kansallisilla veroviranomaisilla on 20 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla oikeus oikaista vähennys, "vaikka vähennys vastaisikin laskuun tai muuhun laskuna toimivaan asiakirjaan merkityn veron määrää". [20] Tuomioistuin perusti päätelmänsä siihen, että tämä tulkinta "soveltuu parhaiten estämään veron kiertämistä, joka helpottuisi, jos mikä tahansa laskuun merkitty vero olisi vähennettävissä". [21]

29. Ottaen tämän huomioon yhteisöjen tuomioistuin siirtyi tarkastelemaan sivumennen (obiter dictum) neutraalisuusperiaatetta koskevaa kanneperustetta. Kyseisten laskujen vastaanottaja Genius Holding väitti komission tukemana, että sen vähennysoikeuden rajoittaminen olisi vastoin neutraalisuusperiaatetta. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin, että jäsenvaltioiden on "huolehdittava sisäisissä oikeusjärjestyksissään siitä, että jokainen perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista, jos *laskun laatija* osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä". [22] Näyttää kuitenkin ilmeiseltä, että asiassa ei noussut esille kysymys laskun laatijan vilpittömästä mielestä. Ensinnäkin kyseinen asia koski laskujen saajaa, ja toiseksi Alankomaiden käytännössä, johon asian käsittely oletettavasti perustui (ks. edellä 27 kohta), mainittiin laskun saajan vilpillisen mielen olevan vain yksi mahdollinen peruste, jonka vuoksi vähennetty vero voidaan periä tältä. Tästä huolimatta on selvää, että yhteisöjen tuomioistuin piti vilpitöntä mieltä verotuksen oikaisun edellytyksenä veropetosten torjumiseksi, vaikka se ei puuttunutkaan kyseisen edellytyksen ja verotuksen neutraalisuusperiaatteen väliseen täsmälliseen suhteeseen tilanteissa, joissa veropetosten uhkaa ei ole.

30. Ennen tämän suhteen tarkastelemista on syytä viitata yhteisöjen tuomioistuimen uudempaan oikeuskäytäntöön, jossa se on tarkastellut laskujen tai laskuina toimivien asiakirjojen asemaa. Mielestäni tämä oikeuskäytäntö tukee edellä esittämääni (25 kohta) näkemystä siitä, että yhteisön oikeuden kannalta esisijainen intressi jä-

18 — Julkisasiamies Mischo oli selkeästi sitä mieltä, että molemmat vaihtoehdot olivat mahdollisia (ks. ratkaisuehdotuksen 17 kohta). Komission esillä olevassa asiassa esittämissään huomautuksissa tekemä olettamus, jonka mukaan asiassa Genius Holding kyse oli pelkästä virheestä, saattaa hyvinkin olla oikea, mutta oikeustapauskokoelmasta ilmenevä asian tosiseikkojen kuvaus ei tue sitä.

19 — 13 kohta.

20 — 16 kohta.

21 — 17 kohta.

22 — Asia Genius Holding, tuomion 18 kohta (kursivointi tässä).

senvaltioiden kansallisten arvonlisäverojärjestelmien hallinnointitoimivaltuuksien käytön suhteen on veropetosten torjuminen.

31. Asiassa Reisdorf vastaan Finanzamt Köln-West yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin, voidaanko verovelvollinen vapauttaa tavanomaisesta velvoitteesta esittää alkuperäinen lasku, kun laskuun merkittyä arvonlisäveroa koskeva vähennysoikeus on käytetty.[23] Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "kuudennessa direktiivissä annetaan jäsenvaltioille oikeus päättää vähennysoikeuden käytön valvontaa koskevista säännöistä ja erityisesti tavasta, jolla verovelvollisen on näytettävä vähennysoikeus toteen" ja että tähän oikeuteen kuuluu se, että "jäsenvaltiot voivat vaatia alkuperäisen laskun esittämistä verotarkastuksissa samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut".[24] Samoin kuin asiassa Jeunehomme, yhteisöjen tuomioistuin pyrki tässä selvästikin takaamaan sen, että jäsenvaltiot voivat torjua veropetoksia sallimalla ostovähennykset ainoastaan silloin, kun verovelvollinen pystyy osoittamaan, että asianomainen arvonlisäverovelvollinen hankinta on todellinen.

32. Petosten torjunnan keskeinen merkitys käy ilmi myös asiassa Langhorst annetusta tuomiosta.[25] Kyseinen asia koski eläinten välittäjän maanviljelijä Langhorstille osoittamia hyvitysilmoituksia, joita pidettiin laskuina. Hyvitysilmoituksissa oli virheellisesti mainittu suurempi arvonlisäverosumma kuin se summa, jonka Langhorst oli tosiasiassa velvollinen maksamaan. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaan ja tavoitteeseen estää veropetokset ja totesi, että koska Langhorst oli suostunut eläinten välittäjän ylläpitämään laskutusjärjestelmään, häntä voidaan pitää laskujen laatijana, jolloin hän on velvollinen maksamaan laskuihin merkityn arvonlisäveron.[26]

33. Yhteisöjen tuomioistuimen pyrkimys torjua veropetoksia käy selkeästi ilmi myös sen asiassa Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises vastaan Bundesamt für Finanzen antamasta tuomiosta,[27] jossa kantaja pystyi esittämään osoitukseksi oikeudestaan arvonlisäveron palautukseen ainoastaan laskun jäljennöksen, koska alkuperäinen lasku oli kadonnut syystä, josta verovelvollinen ei kuitenkaan ollut vastuussa.[28] Yhteisöjen tuomioistuin oli tyytyväinen siihen, että alkuperäisiä laskuja koskeva vaatimus oli "kahdeksannen direktiivin kuudennessa perustelukappaleessa esitetyn yleisen tavoitteen mukainen

23 — Asia C-85/95, John Reisdorf v. Finanzamt Köln-West, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257).

24 — Ibid., tuomion 29 kohta, jossa viitataan asiasta tekemäni ratkaisuehdotuksen 26 ja 27 kohtaan.

25 — Asia C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land v. Langhorst, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5073; jäljempänä asia Langhorst).

26 — Ks. erityisesti 28 kohta.

27 — Asia C-361/96, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3495).

28 — Kantajana asiassa oli Ranskaan sijoittautunut verovelvollinen. Asia koski Saksaan sijoittautuneen urakoitsijan kanssa tehdyn sopimuksen päättymisen yhteydessä maksettavaa arvonlisäveroa. Kanne perustui jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin (EYVL L 331, 3.12.1979, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) 3 artiklan a kohtaan, jossa nimenomaisesti vaaditaan hakemuksen toimittamista siihen liitettyine "alkuperäisine laskuineen".

'veropetoksien tai veron kiertämisen' torjumiseksi", ja tarkoitettu erityisesti sen estämiseksi, ettei laskua voida käyttää uudelleen "muissa [palautus]-hakemuksissa". Tuomioistuin totesi kuitenkin, ettei direktiivin 3 artiklan a kohtaa "voi[tu] kuitenkaan tulkita siten, että siinä suljetaan pois jäsenvaltion mahdollisuus hyväksyä tällainen palautushakemus poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa ei ole epäilystäkään siitä, että palautushakemuksen perustana oleva liiketoimi on suoritettu — — ja kun on selvitetty, että olosuhteet huomioon ottaen riskiä myöhemmistä palautushakemuksista ei ole". [29] Tuomioistuin viittasi suhteellisuusperiaatteeseen ja totesi, että "tällaisen mahdollisuuden poissulkeminen ei ol[lut] tässä tapauksessa tarpeen veropetoksien tai veronkierron estämiseksi". [30]

34. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Genius Holding antamassaan tuomiossa tarkoittama vilpittömän mielen vaatimuksen täsmällinen soveltamisala jää epäselväksi, kun otetaan huomioon, että asiakirja-aineiston tietojen perusteella näyttää siltä, että laskun laatija vain erehtyi laskuttaessaan Genius Holdingilta kyseisen arvonlisäveron. Kun tarkastellaan myöhempää oikeuskäytäntöä, jossa korostuu pyrkimys ehkäistä selkeää veronkiertoa tai arvonlisäverovähennyksiä koskevien epärehellisten hakemusten tekoa, näyttää mielestäni todennäköiseltä, että viitatessaan asiassa Genius Holding vilpittömään mieleen yhteisöjen tuomioistuimen tarkoituksena oli ainoastaan viitata periaatteeseen, jota on sovellettava silloin, kun se kuuluu asiaan yhteisön oikeuden kannalta ja erityisesti yhteisön arvonlisäverojärjestelmän kannalta. Tämän vuoksi silloin, kun voidaan osoittaa, että lasku on laadittu vilpittömässä mielessä, olisi selvästi neutraalisuusperiaatteen vastaista estää verovelvollista käyttämästä oikeuttaan vaatia oikaisua tilanteessa, jossa verotuloja ei ole menetetty eikä niiden menettämisen vaaraa ole. Mielestäni tällaisessa tilanteessa yhteisön oikeus velvoittaa jäsenvaltioita sallimaan virheellisten laskujen perusteella tehtyjen arvonlisäilmoitusten oikaisun kansallisten säännösten mukaisesti. Lisäksi katson, että tämä tulkinta tosiasiassa tukee asiassa Genius Holding annettua ratkaisua. Olen kuitenkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että johdonmukaisesti tämän saman periaatteen kanssa olisi myös edellytettävä, että oikaisu on mahdollista myös silloin, kun laskun laatija on toteuttanut asianmukaiset ja tehokkaat toimet sen varmistamiseksi, ettei verotuloja menetetty, vaikka laskua laadittaessa olisi tapahtunut anteeksiantamaton virhe tai vaikka lasku olisi laadittu vilpillisessä mielessä. [31]

35. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta, jossa säädetään laskun laatijan velvollisuudesta maksaa laskussa mainittu arvonlisävero, ei sulje pois tätä tulkintaa. Kuten komissio huomauttaa, yhteisön oikeus ei estä jäsenvaltioita säätämästä sopivaksi katsomistaan toimista, kuten sakkorangaistuksista tai maksuseuraamuksista, jotka voivat olla luonteeltaan joko rikosoikeudellisia tai hallinnollisia ja joilla on tarkoitus ehkäistä virheellisten tai tekaistujen laskujen laadintaa tai laadintayrityksiä. Yhteisön oikeus ei mielestäni myöskään estä jäsenvaltioita säätämästä,

29 — 28 ja 29 kohta.

30 — 30 kohta.

31 — Se tosiasia, että tällä hetkellä ainoastaan joidenkin jäsenvaltioiden lainsäädännöissä näytetään sallittavan oikaisu myös silloin, kun on toimittu vilpillisessä mielessä, ei voi vaikuttaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin velvoitteiden tulkintaan, joka on tehtävä riippumattomasti.

että verovelvollisella on arvonlisäverotulojen menetysuhan puuttumista koskeva todistustaakka. Näin on erityisesti silloin, kun asiassa ei ole alun alkaen toimittu vilpittömässä mielessä.

36. Jos yhteisöjen tuomioistuin hyväksyy tämän tulkinnan, sen ei tarvitse tutkia, mikä yhteisön arvonlisäverolainsäädännön puitteissa on "vilpittömän mielen" käsitteen aineellinen sisältö. Koska käsitteen tulkintakäytäntö eroaa merkittävästi tällä hetkellä eri jäsenvaltioiden lainsäädännöissä ja koska kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä mitään nimenomaisesti tästä asiasta, yhteisön lainsäätäjän tehtävänä olisi mielestäni laatia yhteisön oikeuden mukainen määritelmä vilpittömästä mielestä, jos se katsoo sen tarpeelliseksi.[32] Jos yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin asiassa eri mieltä tämän suosituksen osalta, mielestäni asiassa Genius Holding annettu tuomio tai laskuja koskeva myöhempi oikeuskäytäntö eivät tue sitä näkemystä, että yhteisön oikeus velvoittaa jäsenvaltioita sallimaan oikaisun ainoastaan niissä tapauksissa, joissa vilpitön mieli on osoitettu. Asiassa Genius Holding antamansa tuomion keskeisessä kohdassa yhteisön tuomioistuin totesi, että "*jäsenvaltion on huolehdittava* sisäisessä oikeusjärjestyksessään siitä", että vero voidaan oikaista, "jos laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä".[33] Tämän toteamuksen tavanomaisen tulkinnan perusteella ei voida katsoa, että yhteisöjen tuomioistuimen tarkoituksena oli vahvistaa jäsenvaltioille tiukkoja vaatimuksia. Etenkään en katso, että toteamus tukee näkemystä siitä, *etteivät* jäsenvaltiot *voisi* oikaista oman kansallisen arvonlisäverojärjestelmänsä puitteissa arvonlisäverovelkaa, joka johtuu virheellisiin tai tekaistuihin laskuihin perustuvista ilmoituksista. Mielestäni ei myöskään ole mitään hyvää syytä asettaa tällaista velvoitetta jäsenvaltioille.

37. Olen tietoinen siitä, että julkisasiamies Léger on asiassa Langhorst tekemässään ratkaisuehdotuksessa katsonut erityisesti asiassa Genius Holding annetun tuomion taustalla olevan periaatteen edellyttävän sitä, että "virheellisen veron määrän sisältävän laskun laatijan on maksettava veron ylittävä osa, jollei hän voi osoittaa, että laskuun merkitty määrä ei johdu petollisista tarkoituksista."[34] Kyseisessä asiassa ei kuitenkaan liittynyt nyt esillä olevaan

32 — Näyttää siltä, että ainoastaan Itävallan, Belgian, Saksan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä tarkastellaan "vilpittömän mielen" merkitystä arvonlisäverotuksen yhteydessä. Näin ollen esimerkiksi Saksan oikeuden mukainen oikeuskäytäntö, johon viitattiin edellä 11 kohdassa ja siihen liittyvässä alaviitteessä 3, edellyttää, että virhe on anteeksiannettava. Näin ei ole, jos laskun laatija on toiminut huolimattomasti tai naiivisti. Tämä näkemys näyttää sisältyvän implisiittisesti myös Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuteen, jossa säädetään muun muassa oikeudesta hyvitysilmoituksen tekemiseen aikaisemman virheellisen laskutuksen korjaamiseksi silloin, kun on tapahtunut "todellinen virhe tai liiallinen veloitus" (ks. British Machinery Co Ltd v. Customs and Excise Commissioners, VATTR 187, 1977). Portugalin arvonlisäverojärjestelmä sen sijaan perustuu siihen, että laskun laatijan oletetaan toimivan vilpittömässä mielessä, jolloin vilpillisen mielen osoittaminen näyttää vaativan sitä, että laskun laatijan tarkoituksena on ollut johtaa valtiota harhaan; ks. CIVA:n (arvonlisäverolaki) 19 §:n 3 momentti. Tämä jälkimmäinen tulkinta näyttää olevan vallalla myös Itävallassa, jossa arvonlisäveroa yliopistotasolla tutkinut tutkija sallisi oikaisun siinä tapauksessa, että vilpillisen mielen tarkoituksena ei ole ollut välttää arvonlisäverovelvollisuutta (ks. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, s. 918).

33 — Tuomion 18 kohta (kursivointi tässä).

34 — 60 kohta.

asiaan liittyviä oikaisukysymyksiä. En tulkitse edellä esitetyn toteamuksen viittaavan petoksiin, jotka eivät liity arvonlisäverojärjestelmään. Mielestäni siinä mainittu periaate ei saisi estää jäsenvaltioita kansallisia arvonlisäverojärjestelmiään soveltaessaan myöntämästä oikaisumahdollisuutta myös silloin, kun verovelvollinen ei ole toiminut täysin vilpittömässä mielessä, kunhan arvonlisäverotulot eivät vaarannu.

38. Tämän kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä tehdyn tulkinnan perusteella Bundesfinanzhofin esittämää kolmatta kysymystä ei ole tarpeen tarkastella. Tämän vuoksi olen sitä mieltä, ettei virheellisten tai tekaistujen laskujen oikaisun pitäisi olla harkinnanvaraista, vaan oikaisun olisi oltava tosiasiallisesti mahdollista aina kun laskujen laadinnasta vastannut verovelvollinen osoittaa, ettei arvonlisäverotuloja menetetä.

V Ratkaisuehdotus

39. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisön oikeudessa ei edellytetä, että kansallisessa lainsäädännössä on säädettävä mahdollisuudesta oikaista perusteettomasti laskutettu vero menettelyssä, jossa vahvistetaan virheellisen tai tekaistun laskun laatineen verovelvollisen vero, kunhan verovelvollisen on myöhemmin tosiasiassa mahdollista hakea laskussa perityn arvonlisäverosumman oikaisua ja kunhan tällaisen oikaisun mahdollisuus tiettyjen edellytysten täyttyessä ei ole vain harkinnanvarainen

2) Ainoa yhteisön oikeudessa asetettu edellytys virheellisissä tai tekaistuissa laskuissa tarkoitettuja arvonlisäveroja koskeville oikaisuhakemuksille on se, että asianomaisen laskun laatijan on pystyttävä osoittamaan toimivaltaisia kansallisia veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla, ettei arvonlisäverotuloja menetetä. Yhteisön oikeuden mukaan kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä ei voida asettaa oikaisuhakemuksille lisäedellytystä, jonka mukaan laskun laatijan on täytynyt toimia vilpittömässä mielessä laskua laatiessaan.