JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
11 päivänä heinäkuuta 1996 *

1. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmän mukaan lasku on olennainen todiste ostoista ja myynneistä. Saksalainen tuomioistuin on esittänyt joitakin tärkeitä ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat laskun määritelmää arvonlisäverojärjestelmässä ja sitä, voidaanko vähennystä hakeva verovelvollinen vapauttaa laskun esittämisestä.

I — Oikeudelliset seikat ja tosiseikat

Asiaa koskevat yhteisön säännökset ja kansallinen lainsäädäntö

2. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt kysymykset koskevat useita seikkoja, jotka liittyvät jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaan. [1] Koska verovuosi pääasiassa on 1988, käsittelen vain kuudennen direktiivin alkuperäisiä säännöksiä, vaikka niistä onkin jo kaikista säädetty uusissa säädöksissä tietyin muutoksin. [2]

3. Kuudennen direktiivin XI osaston otsikkona on "Vähennykset". Direktiivin 17 artiklan otsikkona on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus". Direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tämä oikeus "syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy". Verovelvollisella on 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, "arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen", edellyttäen, että tavarat ja palvelut "käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin".

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — EYVL 1977 L 145, s. 1.

2 — Ks. yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL 1991 L 376, s. 1).

4. Kuudennen direktiivin 18 artiklan otsikkona on "Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt". Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavasti:

"Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

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

Direktiivin 18 artiklan 2 kohdassa määritellään muun muassa, miten vähennys on tehtävä, kun taas 18 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavasti:

"Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla."

5. Direktiivin 22 artikla on toinen "veronmaksuvelvollisten velvoitteita" koskevan XIII osaston kahdesta artiklasta. Sen otsikkona on "Sisäisen järjestelmän velvoitteet". Artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavasti:

"a) Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja sekä säilytettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

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

b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

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

Lisäksi 22 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavasti:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista." [3]

6. Kuudes direktiivi on pantu täytäntöön Saksassa *Umsatzsteuergesetz*illä (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG). UStG:n 15 pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän veron määränä 14 pykälän mukaisesti laadituilla laskuilla erikseen osoitetun veron muiden elinkeinonharjoittajien hänen yritykselleen suorittamistaan toimituksista ja muista palveluista. Lain 14 pykälän 4 momentin mukaan laskulla tarkoitetaan asiakirjaa, jolla elinkeinonharjoittaja tai tämän nimissä toimiva kolmas osapuoli veloittaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajaa luovutuksista tai muusta palvelusta, riippumatta siitä, miksi asiakirjaa nimitetään liikesuhteissa. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että Saksan tuomioistuinten vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan laskun laatimista ja toimittamista pidetään ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden syntymisen olennaisena edellytyksenä.

3 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 4 kohta on erityissäännös, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat säätää useista "pääomahyödykkeisiin" sovellettavista yksityiskohtaisista säännöistä.

Asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa

7. Vuonna 1988 pääasian kantajalla ja muutoksenhakijalla (jäljempänä kantaja) oli omistamaansa rakennukseen kunnostettu liikehuoneisto. Myöhemmin hän luovutti huoneiston valintamyymäläliikkeen harjoittajalle. Luovuttuaan UStG:n 4 pykälän 12 momentin a kohdan mukaisesta arvonlisäveron vapautuksesta hän haki vähennystä ostoihin sisältyvän veron määrästä, joka oli maksettu osana rakennuksen kustannuksia.

8. Finanzamt Köln-Westin (pääasian vastaaja, jäljempänä vastaaja) puolesta suoritetun erityisen arvonlisäverotarkastuksen aikana kantajaa pyydettiin esittämään ostoihin sisältyvän veron vähennyksiin liittyvät alkuperäiset laskut. Kantaja antoi kuitenkin vain jäljennökset pääurakoitsijan välilaskuista, ja vastaaja alensi ostoihin sisältyvän veron hyväksyttyä määrää. Vastustettuaan tuloksetta tällaista vähentämistä kantaja nosti kanteen Finanzgerichtissa, joka katsoi, ettei kantaja ollut näyttänyt UStG:n 15 pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisten edellytysten täyttyneen ostoihin sisältyvän veron vähennyksen osalta, vaikka kyseinen tuomioistuin oli pyytänyt sitä esittämään asiaa koskevien laskujen alkuperäiset kappaleet, jotka "olivat kantajan omassa käytössä ja saatavilla".

9. Kantaja toi istunnossa ensimmäistä kertaa esille, että tämä tosiseikka riitautetaan ja että

kyse ei ole ollut haluttomuudesta esittää alkuperäistä kappaletta, vaan siitä, että alkuperäinen lasku oli itse asiassa esitetty kansallisille veroviranomaisille. Kantaja väitti kuitenkin, että alkuperäinen lasku oli osin selittämättömistä syistä kadonnut ennen erityistä arvonlisäverotarkastusta ja että lisäksi Finanzgerichtille oli esitetty niin sanottu yhdistelmälasku. Saksan asiamies korosti vastauksessaan, että Bundesfinanzhof käsittelee vain valituksia oikeuskysymyksistä ja että Finanzgericht määrittelee tosiseikat. Olen samaa mieltä Saksan asiamiehen kanssa siitä, että esillä olevaa asiaa on tarkasteltava ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevan päätöksen mukaisten ja siihen liittyvien tosiseikkojen perusteella. Katson, että yhteisöjen tuomioistuimella on joka tapauksessa mahdollisuus antaa sellaiset vastaukset, joita kansallinen tuomioistuin voi soveltaa kumpaan tahansa tosiseikastoon.

10. Kantaja valitti Bundesfinanzhofiin (jäljempänä kansallinen tuomioistuin). Kansallinen tuomioistuin korostaa (Finanzgerichtin tuomioon viitaten), että UStG:n 14 pykälän 1 momentin mukaan "laskuna voidaan pitää vain asiakirjaa, jolla tavaroiden tai palvelujen luovuttaja tai suorittaja veloittaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajaa". Vain luovuttajan lähettämää alkuperäistä laskua vastaanottajalle voidaan pitää "asiakirjana, joka voi olla todisteena osoitettaessa ostoihin sisältyvän veron vähennyksen". Se poikkeaa muista laskuista "siltä osin kuin se on tunnistettavissa ainoaksi kappaleeksi, eikä sitä voi sekoittaa laskujen muihin kappaleisiin, kaksoiskappaleisiin tai jäljennöksiin". Kansallisen tuomioistuimen mukaan "alkuperäisen laskun toimittamisesta on mahdollista vapautua vain, kun se on ollut kadonneena tai sitä ei voida saada haltuun lyhyessä määräajassa". Tällaisissa tilanteissa vähennyksen saamiseksi tarpeellinen näyttö voidaan esittää muulla tavoin, kuten esimerkiksi laskujen jäljennöksillä. Esillä olevassa asiassa kansallinen tuomioistuin katsoo, että koska kantaja ei ole väittänyt laskuja kadonneiksi, sen on lain mukaan katsottava jättäneen esittämättä ostoihin sisältyvän veron vähennyksen osoittamiseksi tarpeellinen näyttö. Kuten edellisessä kohdassa on todettu, nyt kantaja väittää laskujen kadonneen. Kansallinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että sen päätös riippuu siitä, voidaanko kansallisessa lainsäädännössä edellyttää alkuperäisen laskun esittämistä näyttönä. Se katsoo, että päätös edellyttää yhteisön oikeuden tulkintaa, koska kuudennen direktiivin 18 artikla sisältää vähennysoikeuden käyttöä koskevia sääntöjä.

11. Tämän vuoksi kansallinen tuomioistuin on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna laskuna pidettävä ainoastaan alkuperäistä eli laskutusta varten alun perin laadittua asiakirjaa vai katsotaanko sellaiseksi myös jäljennökset, kaksoiskappaleet tai valokopiot?

2) Tarkoitetaanko kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ilmaisulla 'hallussapito' sitä, että

verovelvollisen on pystyttävä aina vaadittaessa esittämään lasku veroviranomaisille?

3) Menetetäänkö oikeus vähennysoikeuden käyttöön kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella, jos verovelvollinen ei enää 'pidä laskua hallussaan'?"

II — Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

12. Kantaja, Ranskan tasavalta, Saksan liittotasavalta, Helleenien tasavalta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa sekä Yhdistynyttä kuningaskuntaa lukuun ottamatta huomautuksensa myös suullisessa käsittelyssä.

III — Asian arviointi

Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

13. Kantaja huomauttaa, että koska kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa nimenomaisesti säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna, jos kansallisen tuomioistuimen mukaan Saksa ei ole tässä suhteessa täyttänyt kunnolla velvollisuuttaan, sen olisi pitänyt sen sijaan, että se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, itse korjata asiaa koskeva puute. En ole asiasta samaa mieltä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "oikeus määritellä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettävät kysymykset — — kuuluu yksin jäsenvaltion tuomioistuimelle — —". [4] Lisäksi perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisella menettelyllä toteutetaan "yhteisöjen tuomioistuimen ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten välinen suora yhteistyö ei-kontradiktorisessa menettelyssä, jossa asianosaiset eivät voi esittää vaatimuksia, vaan heitä ainoastaan kuullaan". [5] Yhteisöjen tuomioistuin ei muutoin kuin poikkeustilanteissa, kuten silloin, kun riita-asia osoitetaan näennäiseksi, "tutki niitä olosuhteita, joissa kansalliset tuomioistuimet ovat päättäneet esittää sille ennakkoratkaisupyynnön ja joissa ne aikovat soveltaa sellaista yhteisön oikeuden säännöstä, josta ne ovat pyytäneet ennakkoratkaisua". [6]

14. Esitetyt ennakkoratkaisukysymykset liittyvät kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisen "laskun

4 — Asia 44/65, Hessische Knappschaft v. Singer, tuomio 9.12.1965 (Kok. 1965, s. 1191).

5 — Asia C-364/92, SAT Fluggesellschaft v. Eurocontrol, tuomio 19.1.1994 (Kok. 1994, s. I-43, 9 kohta).

6 — Asia C-118/94, Associazione Italiana per il World Wildlife Fund ym. v. Regione Veneto, tuomio 7.3.1966 (Kok. 1996, s. I-1223, 14 kohta).

hallussapitoa" koskevan edellytyksen ulottuvuuteen vähennysoikeuden käytön ehtona ja koskevat siten selkeästi säännöksen oikeaa tulkintaa, mikä on selvästi sellainen asia, josta perustamissopimuksen 177 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on annettava ennakkoratkaisu. Katson, että yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan ja että sen on vastattava sille esillä olevassa asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka kaikki koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa.

Ensimmäisen kysymyksen arviointi

15. Kantaja huomauttaa, että vaikka laskun olemassaolo on vähennysoikeuden käytön kannalta tärkeä todiste, sen jatkuva hallinta ei voi olla tämän oikeuden nautinnan ennakkoehto, ja että laskun kaksoiskappaleen tai jäljennöksen olisi katsottava olevan samanlainen näyttö. Kantajan mukaan vähennysoikeus ei voi riippua siitä, esitetäänkö kuluvana ajankohtana sellaista asiakirjaa, jonka jatkuva olemassaolo riippuu monesta sattumanvaraisesta seikasta. Saksa huomauttaa, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ja 22 artiklan 3 kohdasta seuraa, että verovelvollisella on oltava alkuperäinen lasku hallussaan sinä ajankohtana, jona hän aikoo käyttää vähennysoikeuttaan. Asiakirjan on sisällettävä kaikki välttämättömät tiedot vähennysoikeutta koskevien olennaisten perusteiden täyttämiseksi niiden sääntöjen mukaisesti, jotka jäsenvaltiot vahvistavat, ellei 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisista pakollisista tiedoista muuta johdu. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo erityisesti, että 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaan edellytetään tavallisesti alkuperäisen laskun esittämistä, mutta liian tiukkaa tarkastelua on vältettävä. Jäsenvaltioiden on sen vuoksi oltava valmiita hyväksymään tarvittaessa muuta näyttöä. Komissio huomauttaa, että tulkittaessa 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 22 kohdan 3 alakohtaa yhdessä jäsenvaltiot voivat säätää arviointiperusteet muun asiakirjan hyväksymiseksi laskun sijaan, mukaan lukien kaksoiskappaleet ja jäljennökset, joita voidaan "pitää laskuna" jäsenvaltioiden säätämien edellytysten mukaisesti. Ranska ja Kreikka katsovat kuitenkin, että 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetaan vain alkuperäistä laskua, vaikka jäsenvaltiot voivat hyväksyä, että laskun kanssa annetaan samanaikaisesti useita kaksoiskappaleita. Kreikka katsoo myös, että kansallinen säännös, jossa edellytetään alkuperäisen laskun esittämistä silloin, kun se on käytettävissä, on täysin yhdenmukainen arvonlisäverojärjestelmän tehokkaan toiminnan varmistamisen ja veropetosten estämisen tavoitteen kanssa. Kreikka totesi istunnossa, ettei 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa eikä 22 artiklan 3 kohdassa kielletä sellaista kansallista sääntöä, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttö riippuu alkuperäisen laskun esittämisestä.

16. Mielestäni on hyödyllistä aloittaa tarkastelemalla 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, joka on ilmaistu pakottavalla tavalla. Siltä osin kuin esillä olevan asian kannalta on olennaista, siinä säädetään, että 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden käyttö "edellyttää" verovelvolliselta "22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa"; viimeksi mainitussa kohdassa

edellytetään puolestaan laskun esittämistä yhtä pakottavalla tavalla. Ainoat laskun sisältöä koskevat muodolliset edellytykset asetetaan 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa: laskussa "on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus". Toisaalta jäsenvaltioiden on vahvistettava "perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna" (22 artiklan 3 kohdan c alakohta) ja "säädettävä muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi" (22 artiklan 8 kohta).

17. Komissio vetosi istunnossa 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja c alakohdan saksan-, ranskan-, italian-, tanskan-, hollannin- ja englanninkielisiin versioihin, jotka olivat todistusvoimaisia kuudennen direktiivin antamisajankohtana vuonna 1977. Se katsoi, että ranskankielinen versio on selkein ja osoittaa tarkoituksena olleen säätää sellaiset säännöt, jotka mahdollistavat vaihtoehtoisesti muiden asiakirjojen esittämisen. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan saksankielisessä versiossa todetaan: "Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann." Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että vaikkei tämä sanamuoto olekaan yksiselitteinen, ranskankielisestä versiosta on erityisen paljon apua: "Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme *tenant lieu* de facture" (kursivointi kirjoittajan). Kaikissa komission mainitsemissa säännöksen kieliversioissa saksankielistä versiota lukuun ottamatta ilmaistaan ajatus erillisen asiakirjan tunnustamisesta. Saksankielinen versio mahdollistaa yksinään luettuna sellaisen tulkinnan, että jäsenvaltiot voivat määritellä perusteet sen arvioimiseksi, voiko asiakirja olla *lasku*. Kuitenkin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja c alakohdan muiden versioiden perusteella, englanninkielinen versio mukaan lukien, se tarkoittaa selkeästi, että jäsenvaltio voi määritellä perusteet sen arvioimiseksi, voidaanko muuta asiakirjaa kuin laskua pitää laskuna.

18. Laskulla on arvonlisäverojärjestelmässä keskeinen asema. Jokaisen tavaran tai palvelun luovuttajan tai suorittajan on toimitettava verovelvolliselle ostajalle lasku; verovelvollisen on pidettävä laskua hallussaan sinä ajankohtana, jona hän aikoo käyttää oikeutta vähennykseen siitä arvonlisäverosta, joka hänen on näytetty maksaneen luovuttajalle. Esillä olevassa asiassa ei ole miltään osin kyse laskun sisällöstä. Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin pyytää tarkennusta sanan "lasku" kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun *merkityksen* osalta. Se toteaa, että Saksan lainsäädännön mukaan laskuna voidaan pitää ainoastaan sellaista asiakirjaa, jolla luovuttaja veloittaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajaa, ja että tämän johdosta vain alkuperäistä laskua voidaan pitää sellaisena laskutusasiakirjana, joka on sellainen näyttö, jolla voidaan perustella ostoihin sisältyvä veron vähennys. Mahdollisuus vapauttaa alkuperäiskappaleen esittämisvelvollisuudesta on eri asia, joka liittyy enemmän toiseen ja kolmanteen kysymykseen ja on erotettava selkeästi ensimmäisestä periaatekysymyksestä.

19. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole jäänyt epäselväksi se välttämättömyys, että "ollakseen oikeutettu vähentämään arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen, verovelvolliselta edellytetään [kuudennen] direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa (18 artiklan 1 kohdan a alakohta)". [7] Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan suora lainaus osoittaa, että yhteisöjen tuomioistuin on viitannut alkuperäiseen laskuun. Mielestäni jäsenvaltioiden olisi säädettävä 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetuista perusteista, jos ne hyväksyvät muun asiakirjan kuin alkuperäisen laskun. Jäsenvaltiot voivat säännöksen mukaan, yhdenmukaisesti "veron asianmukaisen kantamisen" varmistamista koskevan velvoitteen kanssa, säätää, mitä muita asiakirjoja voidaan pitää laskuina. Ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Saksan lainsäädännössä ei ole tällaista säännöstä.

20. Mielestäni verovelvollisella, joka haluaa käyttää vähennysoikeutta, on tavallisesti oltava hallussaan alkuperäinen lasku tai muu asiakirja, jonka jäsenvaltion viranomaiset ovat hyväksyneet kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan tarkoittamalla tavalla laskuksi. Jäsenvaltiot eivät sen vuoksi voi hyväksyä laskuksi mitä tahansa muuta asiakirjaa, joka saattaa sisältää samat tiedot kuin joko alkuperäinen lasku tai muu sellainen alkuperäinen asiakirja, josta jäsenvaltio on säätänyt, että sitä on pidettävä laskuna. Mielestäni tämä tulkinta "soveltuu" parhaiten "veron kiertämisen estämiseksi". [8]

21. En käsittele tässä yhteydessä kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa jäsenvaltioille annetun toimivallan laajuutta niiden perusteiden vahvistamiseksi, joilla asiakirjaa — epäsuorasti ilmaistuna muuta kuin alkuperäistä laskua — voidaan pitää laskuna. On harkittava tarkkaan, missä tilanteissa voidaan hyväksyä esimerkiksi kaksoiskappaleita, valokopioita tai muita jäljennöksiä taikka ATK-pohjaisia kirjaamisia. Tällaisen vaihtoehtoisen asiakirjan olisi esimerkiksi sisällettävä selkeästi 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetyt vähimmäistiedot. Lisäksi on pidettävä mielessä tarve torjua lainvastaisuuksia tai petoksia. Olen tietysti tietoinen ensimmäisessä kysymyksessä tehdystä viittauksesta "jäljennöksiin, kaksoiskappaleisiin tai valokopioihin". Vaikuttaa mahdolliselta, että kansallinen tuomioistuin on käsittänyt 22 artiklan 3 kohdan saksankielisen version suhteellisen epätarkkuuden johdosta, että tällaisia asiakirjoja voitaisiin hyväksyä laskuiksi ilman asiaa koskevaa kansallista lainsäädäntöä. Katson, että edellä 17 kohdassa käsitelty komission tekemä eri kieliversioiden vertailu osoittaa, että näin ei ole.

7 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517, 14 kohta). Ks. vastaavasti ratkaistu asia C-342/87, Genius Holding v. Staatssecretaris van Financiën, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 15 kohta).

8 — Ks. em. asia Genius Holding v. Staatssecretaris van Financiën, tuomion 17 kohta.

Toisen ja kolmannen kysymyksen arviointi

22. Toista ja kolmatta kysymystä on tarkoituksenmukaista käsitellä yhdessä, koska ne koskevat mielestäni saman asian kahta eri puolta eli "laskun hallussapitoa" koskevan edellytyksen laajuutta vähennysoikeuden käytön kannalta. Toisessa kysymyksessä pyydetään vastausta siihen, onko verovelvollisen pystyttävä aina esittämään asianomaiselle kansalliselle veroviranomaiselle lasku, kun taas kolmannessa kysytään sen seikan seurauksia, ettei laskua enää pidetä hallussa.

23. Kantaja huomauttaa erityisesti, että lasku on vain todiste siihen liittyvästä tapahtuneesta luovutuksesta ja että laiminlyönnin esittää lasku myöhemmin ei pitäisi vaikuttaa vähennysoikeuteen, joka syntyisi muutoin tästä luovutuksesta. Kantajan mukaan UStG:n asiaa koskevat säännökset ovat yhdenmukaisia tämän kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnan kanssa. Saksa huomauttaa, että laskun hallussapito on vain vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys. Koska 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa edellytetään laskun hallussapitoa vähennysajankohtana, vähennysoikeutta ei voida jättää ottamatta huomioon vain siksi, että verovelvollisella ei ole enää myöhemmässä vaiheessa laskua hallussaan. Kuitenkin Saksa väittää myös, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 2 kohdassa on säädetty verovelvollisen velvollisuuksista helpottaa veroviranomaisten harjoittamaa valvontaa siten, että verovelvollisen on "pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi". Koska jäsenvaltioilla on toimivalta päättää laskun luonteen ja sisällön arviointiperusteista, Saksan mielestä niillä on myös toimivalta määritellä todisteet, jotka verovelvollisen on pystyttävä esittämään, jotta tämän voidaan katsoa pitävän laskua *hallussaan* kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tarkoittamalla tavalla. Siten Saksa katsoo, että jäsenvaltio voi hyväksyä tässä tarkoituksessa alkuperäisen laskun, kaksoiskappaleita tai valokopioita.

24. Yhdistynyt kuningaskunta ja Kreikka huomauttavat, että verovelvollisen on yleensä pystyttävä esittämään alkuperäinen lasku, kun veroviranomaiset sitä pyytävät. Nämä jäsenvaltiot katsovat, että voi olla sellaisia tapauksia, jolloin laskua ei voida enää esittää, mutta jäsenvaltioiden on säädettävä tilanteista, jolloin muun asiakirjan esittäminen on hyväksyttävissä. Tästä ei kuitenkaan ole kyse pääasiassa, jossa ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevasta päätöksestä selvästi ilmenee, että kantaja on yksinkertaisesti kieltäytynyt esittämästä asiaa koskevia laskuja, vaikka sillä on ollut siihen mahdollisuus. Ranska, jota komissio tukee tältä osin, pitää välttämättömän näytön olennaisena tekijänä sitä, että verovelvolliselta vaaditaan laskun *hallussapitoa* vähennysoikeutta käytettäessä. Kuitenkin Ranska hyväksyy sen, että asian-

omaiset kansalliset viranomaiset voivat kuudennen direktiivin 18 artiklan 3 kohdan mukaisesti päättää, mitkä muut todistuskeinot voidaan hyväksyä osoittamaan väitetyn luovutuksen tapahtuneen, kun laskun esittäminen osoittautuu force majeur -tilanteessa mahdottomaksi.

25. Kuten olen todennut, 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, jota sovelletaan, ellei 22 artiklan 3 kohdan c alakohdasta muuta johdu, edellytetään verovelvolliselta yksiselitteisesti "laskun hallussapitoa" tämän 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti vaatimia vähennyksiä varten. Jäsenvaltiot voivat vapaasti täsmentää 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytettyjen tietojen lisäksi, mitä muita tietoja laskun on sisällettävä. [9] Tässä asiassa jäsenvaltioille varattua toimivaltaa ei mielestäni pitäisi tulkita laskun tärkeyttä vähentäväksi. Olen vakuuttunut siitä, että 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa verovelvolliselle asetettu perusvelvoite laskun hallussapidosta pysyy voimassa, paitsi jos ja siihen asti kun asianomainen jäsenvaltio säätää, että muita asiakirjoja tai todisteita voidaan hyväksyä laskun asemasta. Tällaisten asiakirjojen tai todisteiden on kuitenkin täytettävä kuudennen direktiivin ensisijainen tavoite yhteisön arvonlisäverojärjestelmän asianmukaisen soveltamisen varmistamisesta.

26. Tällainen tulkinta ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 3 kohdan kanssa, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää vähennysten tekemisen ehdot ja menettelytavat siitä huolimatta, että 18 artiklan 1 ja 2 kohdan edellytyksiä ei ole onnistuttu täyttämään. Mielestäni on selvää, että kyse on poikkeussäännöksestä, jota ei pitäisi tulkita laajasti. Silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaiset ovat kuitenkin vakuuttuneita siitä, että vaikka verovelvollinen ei ole kyennyt esittämään laskua, vähennyskelpoinen luovutus on tapahtunut, on täysin kuudennen direktiivin kokonaisjärjestelmän mukaista, että niiden pitää siitä huolimatta myöntää vaadittu vähennys. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa Jeunehomme ja EGI, jäsenvaltioiden toimivalta määrittää yksityiskohdat, jotka laskun on sisällettävä, "— — on rajoitettava siihen, mikä on välttämätöntä arvonlisäveron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan mahdollistamiseksi. Lisäksi tällaisten yksityiskohtien ei pidä lukumääränsä tai teknisen luonteensa vuoksi tehdä vähennysoikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi". [10] Kantaja ja Saksa ovat oikeassa huomauttaessaan, että vähennysoikeus ei voi riippua verovelvollisen kyvystä esittää alkuperäinen lasku tilanteessa, jossa tämä pystyy esittämään muuta kansallisten viranomaisten vahvistamien sääntöjen mukaan todistusvoimaista näyttöä. Katson, että ottaen huomioon asian Jeunehomme ja EGI soveltuvin osin jäsenvaltiot ovat pääsääntöisesti oikeutettuja vaatimaan, että verovelvolliset säilyttävät alkuperäisen laskun jäsenvaltioiden määrittämän ajanjakson ajan, joka on sen pituinen, että se ei loukkaa mainitussa asiassa esille tuotua suhteellisuusperiaatetta.

27. Asiassa Jeunehomme ja EGI Belgian veroviranomaiset olivat kieltäytyneet hyväksymästä laskuja, jotka eivät sisältäneet kaik-

9 — Ks. em. asia Jeunehomme ja EGI, erityisesti tuomion 16 kohta.

10 — Em. asia Jeunehomme ja EGI, tuomion 17 kohta.

kia Belgian lainsäädännössä edellytettyjä tietoja. Yhteisöjen tuomioistuin tunnusti, edellyttäen ettei suhteellisuusperiaatteen noudattamisesta muuta johdu, yksiselitteisesti kansallisten viranomaisten oikeuden vaatia, että laskuihin sisältyy niiden välttämättöminä pitämiä tietoja vilpillisten vaatimusten ehkäisemiseksi. Asiassa Genius Holding vastaan Staatssecretaris van Financiën yhteisöjen tuomioistuin vahvisti laskun keskeisen aseman käsitellessään vähennysvaatimusta, joka perustui sellaisiin laskuihin, joita, vaikka ne oli laadittu oikein, ei ollut toimitettu asian kannalta merkitykselliseen ajankohtaan mennessä asianomaisella alalla Alankomaissa voimassa olevien säännösten mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "[vähennys]oikeutta ei voi käyttää sellaisen veron osalta, joka ei vastaa määrättyä liiketoimea joko sen vuoksi, että vero on korkeampi kuin lain mukaan maksettava vero, tai sen vuoksi, että kyseessä oleva liiketoimi ei ole arvonlisäverollinen". [11] Mielestäni kansallisten veroviranomaisten olisi tarkoituksenmukaista ottaa se kanta, kuten ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevasta päätöksestä ilmenee Saksan viranomaisten tehneen tässä tapauksessa, että vaadittu vähennys olisi evättävä verovelvolliselta, joka yksinkertaisesti kieltäytyy esittämästä laskuaan tai "pääsylippuaan" [12] vaadittaessa. Koska kuudennessa direktiivissä jätetään yhteisön arvonlisäverojärjestelmän hallinto pääasiassa kansallisille viranomaisille, en toisaalta katso, että 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa olisi tulkittava siten, että se velvoittaisi näitä viranomaisia vaatimaan alkuperäisen laskun esittämistä tilanteessa, jossa ne ovat vakuuttuneita siitä, että alkuperäinen lasku on kadonnut tai tuhoutunut ja että vaaditun vähennyksen todenperäisyys voidaan näyttää toteen muulla tavoin. Päätös siitä, onko tämän laskun esittämistä vaadittava, olisi mielestäni jätettävä jäsenvaltioille.

IV — Ratkaisuehdotus

Ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi Bundesfinanzhofin sille esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua ilmaisua lasku on tulkittava siten, että se

11 — Em. asia Genius Holding v. Staatssecretaris van Financiën, tuomion 15 kohta.

12 — Ks. julkisasiamies Sir Gordon Slynnin em. asiassa Jeunehomme ja EGI antamassaan ratkaisuehdotuksessa käyttämä ilmaisu (Kok. 1988, s. 4534).

viittaa tavaroiden tai palvelujen luovuttajan tai suorittajan laatimaan alkuperäiseen asiakirjaan, jonka tarkoituksena on osoittaa verollisen luovutuksen tapahtuneen. Jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisesti vahvistaa perusteet sen arvioimiseksi, voidaanko muuta asiakirjaa pitää laskuna.

2) Jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan oikeus vaatia verovelvolliselta, että tämä pystyy esittämään verotarkastuksia suorittaville kansallisille veroviranomaisille alkuperäisen laskun.

3) Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ei ole tulkittava siten, että se estää vähennysoikeuden käytön silloin, kun verovelvollisella ei ole enää laskua hallussaan mutta kun tämä voi esittää jäsenvaltioiden 18 artiklan 3 kohdan nojalla vahvistamien sääntöjen mukaisesti muuta todistusvoimaista näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.