JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
12 päivänä helmikuuta 1998 *

I Johdanto

Esillä olevassa asiassa Finanzgericht Köln on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä. Kysymykset koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY [1] (jäljempänä kahdeksas direktiivi) 3 artiklan a alakohdan tulkintaa.

II Sovellettavat oikeussäännöt

Kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero — — ."

Direktiivin 3 artiklan a alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

a) tehtävä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulle toimivaltaiselle viranomaiselle liitteessä A esitetyn mallin mukainen hakemus siihen liitettyine alkuperäisine laskuineen tai tuontiasiakirjoineen — — ".

* Alkuperäinen kieli: kreikka.
1 — EYVL L 331, s. 11.

III Tosiseikat

1. Pääasian kantaja on Ranskaan sijoittautunut pääomayhtiö Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (jäljempänä kantaja). Se maksoi erään saksalaisen yhtiön kanssa tekemäänsä sopimukseen liittyvän velvoitteen täytäntöönpanon yhteydessä arvonlisäveroa 490 000 Saksan markkaa (DEM). Kantajan ilmoituksen mukaan, jota ei ole kiistetty, tätä maksua koskeva alkuperäinen lasku katosi postissa, kun se oli lähetetty asianajotoimistoon, jonka tehtäväksi kantaja oli antanut arvonlisäveron palautuksen hakemisen toimivaltaisilta Saksan viranomaisilta. Kantaja esitti Saksan viranomaisille myöhemmin jäljennöksen laskusta, jonka kantajan sopimuspuoli, saksalainen yhtiö, oli laatinut. Pääasian vastaajana oleva Bundesamt für Finanzen (jäljempänä Bundesamt) hylkäsi hakemuksen.

2. Huomautettakoon, että kantaja oli perustanut alkuperäisen laskun puuttumisesta huolimatta tekemänsä veron palautushakemuksen Saksan lainsäädännön mukaiseen kohtuullisuusperiaatteeseen, josta on säädetty *Abgabenordnung*in (Saksan verotuslaki, jäljempänä AO) 163 ja 155 §:ssä. Tämän periaatteen mukaan tietyissä yksittäistapauksissa on mahdollista poiketa sellaisista erityisistä määräyksistä, joilla säännellään veron vahvistamista tai sen palauttamista, jos osoittautuu, että näiden määräysten soveltaminen olisi verovelvollisen kannalta "kohtuutonta". [2] Toimivaltainen Saksan viranomainen hylkäsi kuitenkin hakemuksen sillä perusteella, että tällainen kohtuullisuuteen perustuva menettely on mahdollista vain silloin, kun sovellettavien vero-oikeudellisten määräysten ehdoton soveltaminen johtaisi sellaiseen lopputulokseen, jota lainsäätäjä ei ollut ennakoinut tai tarkoittanut. Bundesamt on ollut sitä mieltä, ettei tämä edellytys täyttynyt esillä olevassa asiassa, sillä Saksan lainsäätäjä on nimenomaisesti säätänyt, että arvonlisäveron palautusmenettelyssä esitetään vain alkuperäiset tositteet. Velvollisuus näiden esittämiseen perustuu *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*in (arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetus, jäljempänä UStDV) 61 §:n 1 momentin 4 kohtaan. Bundesamtin käsityksen mukaan Saksan lainsäätäjä oli säätänyt ehdottoman velvollisuuden alkuperäisten tositteiden esittämiseksi arvonlisäveron palautusmenettelyn yhteydessä sopusoinnussa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskevan kahdeksannen direktiivin säännösten kanssa. Tämän vuoksi se on sillä kannalla, että poikkeaminen UStDV:n 61 §:ssä säädetyistä muodollisista edellytyksistä, vaikkapa vain kohtuullisuussyistä, on direktiivin 3 artiklan vastaista.

3. Kantaja nosti tästä hylkäävästä päätöksestä Finanzgericht Kölnissä kanteen, jossa se vaati siltä kannetun arvonlisäveron palauttamista kohtuullisuusperiaatteen mukaisesti. Finanzgericht Köln katsoi tarkoituksenmukaiseksi lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat sitä, säädetäänkö kahdeksannen direktiivin riidanalaisissa säännöksissä arvonlisäveron palauttamisen edellytykseksi pakottavasti tositteiden alkuperäiskappaleiden esittämisestä vai annetaanko niissä mahdollisuus sellaisissa tapauksissa, joissa hakija ei ole vastuussa alkuperäiskappaleiden katoamisesta,

2 — Saksankielisessä tekstissä käytetään ilmaisua "unbillig".

ottaa poikkeuksellisesti ja kohtuullisuussyistä huomioon myös asianomaisten tositteiden jäljennökset. [3]

4. Finanzgericht Köln lausuu, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdan kieliopillinen ja osittain myös teleologinen tulkinta näyttävät ensinäkemältä johtavan verovelvollisen kannalta ankarampaan tulkintaan. Konkreettisesti ottaen mainitussa säännöksessä on nimenomaisesti kysymys laskujen tai tuontiasiakirjojen alkuperäiskappaleista. Tämän säännöksen tarkoituksena on niin ikään ehkäistä kaksinkertainen arvonlisäveron palauttaminen, minkä vuoksi säännöksessä on asetettu ankarammat muodolliset vaatimukset. Laskujäljennösten esittämismahdollisuuden hyväksyminen saattaisi mahdollistaa kaksinkertaisen palautuksen, erityisesti myöskin nyt esillä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa palautusta hakevan yhtiön kotipaikka ei sijaitse Saksassa.

5. Mikäli pitäydytään direktiivin sanamuodossa ja evätään kaikki poikkeukset alkuperäisten tositteiden esittämisestä, tämä saattaa Finanzgericht Kölnin mukaan kuitenkin johtaa kahdeksannen direktiivin kohteena olevien verovelvollisten eli ulkomaisten yritysten osalta siihen, että ne asetetaan epäedullisempaan asemaan kuin kotimaiset kilpailijat. Tämä mahdollisuus ei ole sopusoinnussa direktiivin antajan päätavoitteen kanssa, eli että kaikissa jäsenvaltioissa annetaan samat kilpailumahdollisuudet ja että kaikille verovelvollisille taataan samoilla edellytyksillä arvonlisäveron neutraalisuus. Mikäli ulkomaisilta yrityksiltä suljettaisiin pois jopa poikkeuksellisena kohtuullistamistoimenpiteenäkin mahdollisuus poikkeuksellisissa olosuhteissa saada veronpalautus esittämällä tarvittavien tositteiden jäljennökset, nämä yritykset olisivat kotimaisia yrityksiä epäedullisemmassa asemassa. Jos nämä olisivat liiketointa tehdessään saaneet alkuperäislaskun, jonka ne olisivat myöhemmin kadottaneet, ne voisivat vähentää tämän laskun mukaisen ostoihin sisältyvän veron osoittamalla, että niillä oli ollut alkuperäinen alun perin hallussaan; tämän osoittamiseksi niiden käytettävissä ovat kaikki menettelyllisesti sallitut todistelukeinot. Mikäli ne esittäisivät tämän selvityksen täydellisesti, ne voisivat esittää veroviranomaisille vain alkuperäisen laskun jäljennöksen tai valokopion, jolloin ostoihin sisältyvä vero vähennettäisiin kohtuullistamistoimenpiteenä jäljennöksen tai valokopion perusteella.

6. Kuten Finanzgericht Kölnin esityksestä selviää, edellä kuvattu menettely (menettelyllisesti sallittujen todistelukeinojen käyttäminen alkuperäisen, myöhemmin kadonneen laskun aikaisemman olemassaolon osoittamiseksi ja arvonlisäveron palautuksen saaminen kohtuullisuussyistä alkuperäisen laskun jäljennöksen tai valokopion perusteella) vastaa saksalaista verotuskäytäntöä ja sen kanssa sopusoinnussa olevaa Saksan ylimpien tuo-

3 — Finanzgericht Köln tekee seuraavat tarkat jaottelut: jos katsotaan, että direktiivin säännösten mukaan ei ole ehdottoman välttämätöntä, että palautushakemukseen liitetään alkuperäiskappale, niin se on sillä kannalla, että on tutkittava "vaaditaanko", "mahdollistetaanko", "määrätäänkö" vai "sallitaanko" yhteisön oikeudessa sellaisten kohtuullistamistoimenpiteiden toteuttamisesta, joihin kantaja vetoaa hakemuksessaan.

mioistuinten oikeuskäytäntöä. Esillä olevan johdosta Finanzgericht Köln ilmaisee käsityksenään, että direktiivin riidanalaisten säännösten suppea soveltaminen luultavasti on ristiriidassa direktiivin päämäärän kanssa ja saattaa jopa loukata EY:n perustamissopimuksen 95 artiklassa vahvistettua yhteisön oikeuden yleistä periaatetta eli syrjintäkiellon periaatetta. [4] Finanzgericht Kölnin mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on otettava huomioon kaikki mainitut näkökohdat antaessaan vastauksensa kahteen sille esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

"1) Estetäänkö jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin (kahdeksas direktiivi) 3 artiklan a alakohdassa jäsenvaltioita säätämästä kansallisessa lainsäädännössään sellaisesta mahdollisuudesta, että direktiivin 2 artiklassa mainittu verovelvollinen näyttää toteen oikeutensa saada palautusta kyseisen laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen esittämällä, kun lasku tai tuontiasiakirja on kadonnut ja kun verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, seuraako yhteisön oikeuden mukaisesta syrjintäkiellon periaatteesta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteesta, että kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa mainittu verovelvollinen voi näyttää toteen oikeutensa palautukseen laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen esittämällä, kun 3 artiklan a alakohdassa tarkoitetut laskut tai tuontiasiakirjat ovat kadonneet ja kun verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta?"

V Vastaukseni ennakkoratkaisukysymyksiin

A *Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö*

7. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole tähän mennessä käsitellyt kysymystä siitä, mitkä tunnusmerkit arvonlisäveron palauttamiseksi esitettävien tositteiden on direktiivin 79/1072/ETY mukaan täytettävä. Se on kuitenkin tutkinut samankaltaisia kysymyksiä tulkitessaan 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY [5] määräyksiä. Tässä yhteydessä on viitattava siihen, että direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) liittyy välittömästi riidanalaiseen direktiiviin 79/1072/ETY. Viimeksi mainittu direktiivi

4 — Finanzgericht Köln viittaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan syrjintäkiellon periaatetta voidaan loukata myös teknisesti erilaisilla verotussäännöillä. Asia 55/79, komissio v. Irlanti, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 481, 8 kohta); asia 42/83, Dansk Denkavit, tuomio 10.7.1984 (Kok. 1984, s. 2649, 31 kohta) ja asia C-47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509, 18 kohta).

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

annettiin sen jälkeen, kun kuudennessa direktiivissä oli nimenomaisesti säädetty siitä, että ulkomaisille yrityksille maksettavista veronpalautuksista on annettava säännökset. [6]

8. Kuudennen direktiivin osalta yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt laskun merkityksen yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä tositteena sekä arvonlisäveron maksamisen että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä. [7] Huomattakoon kuitenkin, ettei kuudenteen direktiiviin sisälly käsitteen "lasku" määritelmää, vaan vähimmäisedellytykset osille, jotka laskun on sisällettävä, ja siinä on jätetty siten jäsenvaltioille laaja harkintavalta tämän tositteen muodollisten tunnusmerkkien määrittelemisessä. Tässä yhteydessä on mainittava kolme yhteisöjen tuomioistuimen tuomiota. Asiassa Jeunehomme antamassaan tuomiossa [8] yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltio voi vaatia, että lasku sisältää direktiivissä säädettyjen tietojen lisäksi muitakin tietoja. Asiassa Reisdorf, [9] joka enemmän muistuttaa nyt esillä olevaa tapausta, yhteisöjen tuomioistuin on ottanut sen kannan, että jäsenvaltiot voivat katsoa, "että ilmaisulla 'lasku' tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita asiakirjoja — — jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa vahvistettuja perusteita, ja (jäsenvaltioilla on) oikeus vaatia alkuperäisen 'laskun' esittämistä vähennysoikeuden näyttämiseksi toteen samoin kuin sallia *silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut*". [10] Samassa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että jäsenvaltioilla on "oikeus vahvistaa, ettei asiakirjaa ole pidettävä laskuna, jos on laadittu alkuperäinen lasku ja jos se on laskun saajan hallussa". [11] Julkisasiamiehen kannan mukaan alkuperäisen laskun hallussapito pysyy pääsääntönä, kun sitä vastoin turvautuminen muihin todistelukeinoihin on poikkeusluontoista ja sallittua, mutta sen on "täytettävä kuudennen direktiivin ensisijainen tavoite yhteisön arvonlisäverojärjestelmän asianmukaisen soveltamisen varmistamisesta". [12] Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin asiassa Langhorst [13] antamassaan tuomiossa todennut, että jäsenvaltioilla on oikeus pitää "laskuna toimivana asiakirjana" hyvitysilmoitusta, jos ilmoituksessa on kuudennessa direktiivissä laskujen osalta säädetyt maininnat.

9. Edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ei saada suoraa vastausta käsiteltävänä olevan asian kysymyksiin. Erityisesti asiassa Reisdorf [14] annettu tuomio, jossa on hyväksytty jäljennösten esittäminen veronpalautusmenettelyssä, perustuu kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, jossa verovähennysoikeuden käytön edellytyksenä verovelvolliselta edellytetään "laskun" hallussapitoa. Tätä ratkaisua ei voida suoraan

6 — Direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 4 kohdassa säädetään: "Neuvosto pyrkii 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan 3 kohdan mukaiset palautukset on myönnettävä maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille."

7 — Vrt. asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227).

8 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517).

9 — Asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257).

10 — Kursivointi tässä.

11 — Tuomion 23 kohta.

12 — Julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

13 — Asia C-141/96, Langhorst, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5073, 24 kohta).

14 — Mainittu edellä alaviitteessä 9.

soveltaa esillä olevaan asiaan, koska kahdeksannen direktiivin riidanalaisessa 3 artiklan a alakohdassa mainitaan nimenomaan "alkuperäiset laskut" eikä vain "laskuja".

10. Edellä lainattu oikeuskäytäntö liittyy kuitenkin tämän asian tarkasteluun kiinteästi, koska siitä ilmenevät ne puitteet, joissa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista koskevia yhteisön säännöksiä soveltavan on pysyttävä, kun se määrittelee ne muodollisuudet, joiden perusteella vero palautetaan. Erityisesti näiden säännösten tulkinnan ja soveltamisen on oltava sopusoinnussa yhteisön vero-oikeudellisen kahden yleisen tavoitteen kanssa.

11. Ensiksikin sen on johdettava siihen, että varmistetaan kuudennen direktiivin keskeinen päämäärä eli veronkanto ja sen verohallinnollinen valvonta. [15] Kuten julkisasiamies on asiassa Langhorst [16] korostanut, laskun esittämistä koskevien yhteisön säännösten tarkoituksena on "veron asianmukainen kantaminen ja veropetosten estäminen".

12. Tämä velvoite ei kuitenkaan ole rajoittamaton. Kuten julkisasiamies edellä mainitussa asiassa Jeunehomme [17] toteaa, eivät "vaatimukset — — tosin saa ylittää sitä, mikä *järkevästi asiaa tarkastellen* on jälkeenpäin tapahtuvan tarkastamisen ja verovalvonnan kannalta *tarpeellista*". [18] Samassa asiassa yhteisöjen tuomioistuin lausuu, että tiedot, joita kansallisen oikeuden mukaan on sisällytettävä tositteisiin "eivät lukumääränsä ja teknisen monimutkaisuutensa vuoksi saa tehdä mahdottomaksi oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen tai vaikeuttaa tätä tarpeettoman paljon". [19]

13. Mielestäni sekä uusien muodollisten edellytysten asettamiselle että myös yhteisön oikeudessa vahvistettujen vähimmäisedellytysten tulkinnalle on olemassa rajansa. Näiden rajojen avulla *pyritään estämään verovelvollisen verovähennysoikeuden täydellinen mitätöiminen.* Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että tämä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa vahvistettu oikeus on oleellinen osa arvonlisäverojärjestelmää. [20]

15 — Ks. tämän mukaisesti lainatut tuomiot Jeunehomme, 16— 17 kohta; Reisdorf, 24 kohta ja Langhorst, 17 kohta.

16 — Julkisasiamies Léger'n 27.5.1977 esittämän ratkaisuehdotuksen 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

17 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

18 — Julkisasiamies Sir Gordon Slynnin 31.5.1988 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1988, s. 3534); kursivointi tässä.

19 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Jeunehomme, tuomion 17 kohta; ks. myös julkisasiamies Fennellyn esittämä ratkaisuehdotus asiassa Reisdorf, 26 kohta: "— — 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.*"

20 — Vrt. asia 15/81, Schul, tuomio 5.5.1982 (Kok. 1982, s. 1409) ja asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655).

14. Edellä lausutusta seuraa, että kyseessä oleva yhteisön verotusta koskeva sääntely perustuu yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kahteen tärkeään periaatteeseen ja tavoitteeseen. Toisaalta veronkantoon ja veronkierron estämiseen, ja toisaalta verovelvollisen ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden turvaamiseen (verotuksen neutraalisuusperiaate). Suhteellisuusperiaatteen mukaan missään yksittäistapauksessa ei saa ottaa liikaa huomioon toista tavoitetta ja siten vaarantaa toisen toteutumista.

B *Ennakkoratkaisukysymykset*

15. Yhteisön oikeuden säännösten kieliopilliseen ja teleologiseen tulkintaan liittyvistä näkökohdista tarkasteltuna näyttää ensi näkemältä olevan seurauksena, että yhteisön lainsäätäjä on säätänyt ostoihin sisältyvän veron välttämättömäksi vähentämisedellytykseksi alkuperäisen laskun esittämisen, josta ei voida poiketa.

16. Saksan hallitus esittää, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohta, jonka mukaan verovelvollisen on tehtävä toimivaltaiselle viranomaiselle liitteessä a esitetyn mallin mukainen hakemus "siihen liitettyine alkuperäisine laskuineen ja tuontiasiakirjoineen" on yksiselitteinen ja ehdoton, eikä se jätä varaa mahdollisille poikkeuksille. Se liittyy todistelumenettelyyn, jota leimaa muodollisuus ja ankaruus, eikä siitä voi poiketa edes kohtuullisuussyistä. Yhteisön lainsäätäjä näyttää säätäneen yksinomaan alkuperäisen laskun käyttämisestä myös kahdeksannen direktiivin 7 artiklan 3 kohdassa, kun se on säätänyt, että "toimivaltaisen viranomaisen on varustettava jokainen lasku tai tuontiasiakirja leimallaan, jotta niitä ei voida käyttää uudestaan toisessa hakemuksessa — — ". Direktiivin 3 artiklasta yhdessä 7 artiklan kanssa seuraa, että direktiivin tarkoituksena on estää kaksinkertainen veron palauttaminen; tämä vaara on kuitenkin kokonaan tai ainakin suurella varmuudella torjuttavissa alkuperäisen laskun esittämisvelvoitteella. Saksan hallitus korostaa niihin tapauksiin liittyvää suurta vaaraa, joissa veronpalautuksen hakija ei ole sijoittautunut Saksaan, jolloin hakija ei ole Saksan veroviranomaisten tarkastuksen ulottuvissa. Erityisesti se mainitsee eräänä uudentyyppisenä veropetoksen muotona "haamuyhtiöiden" perustamisen verorikosten, kuten esimerkiksi kaksinkertaisen veronpalautuksen, toteuttamiseksi. Näiden yhtiöiden kotipaikka on sen valtion ulkopuolella, jossa lainvastaiseen toimintaan ryhdytään ja ne käyttävät hyväkseen sitä seikkaa, ettei tämä valtio voi ensisijaisesti valvoa niiden toimintaa eikä se voi heti ryhtyä asianmukaisiin vastatoimiin tai painostuskeinoihin.

17. Edellä esitettyjen seikkojen valossa on otettava huomioon, että yhteisön lainsäätäjä puhuu ensinnäkin nimenomaisesti alkuperäi-

sestä laskusta ja toiseksi sen tavoitteena on luoda tehokas menetelmä veropetosten ehkäisemiseksi. Ovatko nämä näkökohdat kuitenkaan riittäviä sellaisen johtopäätöksen tekemiseksi, että verovelvollisella aina olisi oltava hallussaan alkuperäinen lasku, ilman, että tästä sallittaisiin mitään poikkeusta? Kuten komissio aivan oikein esittää, kahdeksas direktiivi annettiin kuudennen direktiivin nojalla veron palauttamismenettelyn yhdenmukaistamiseksi sellaisissa erityistapauksissa, joissa hakijalla ei ole kotipaikkaa palautuksen maksavassa maassa. Vaikka en ole täysin samaa mieltä komission kanssa siitä, että kahdeksas direktiivi olisi kuudennesta direktiivistä "riippuva" säädös, olen kuitenkin sillä kannalla, että kahdeksas direktiivi liittyy yleisempiin päämääriin yhtenäisen verojärjestelmän luomiseksi, jonka keskeisenä osana on taata kaikille verovelvollisille samanlaiset mahdollisuudet ostoihin sisältyvän veron palautukseen. Siksi ei käsitykseni mukaan voida ajatella, että kahdeksannella direktiivillä olisi luotu poikkeuksia kuudenteen direktiiviin niin, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi, että niihin verovelvollisiin, jotka ovat sijoittautuneet palautuksen maksavan valtion ulkopuolelle, sovellettaisiin ankarampaa järjestelmää veropetosten estämiseksi.

18. Erityisen selventävä kahdeksannen direktiivin ymmärtämiseksi yleisemmässä yhteisön verojärjestelmässä on sen johdantoosa. Yhteisön lainsäätäjä viittaa ensin kuudennen direktiivin säännökseen, jonka mukaan on välttämätöntä vahvistaa yhteisön yksityiskohtaiset säännöt maan alueelle sijoittautumattomalle verovelvolliselle myönnettävästä veronpalautuksesta, ja on vältettävä kaksinkertaista verotusta; se toteaa edelleen, että kahdeksannella direktiivillä käyttöön otettu sääntely "merkitsee kehitystä kohti henkilöiden, tavaroiden ja palveluiden liikkuvuuden todellista vapauttamista" ja että tällaiset säännökset "*eivät saa johtaa verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet*". [21] Tämän mukaisesti voidaan olla sitä mieltä, että kahdeksas direktiivi "noudattaa" kuudennella direktiivillä luotua yleistä järjestelmää ja että se laajentaa tämän järjestelmän soveltamisalaa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaisesti laajempaan verovelvollisten ryhmään, eli niihin verovelvollisiin, jotka eivät ole sijoittautuneet ostoihin sisältyneen veron kantaneeseen valtioon.

19. Yhteisöjen tuomioistuin on asettunut tälle kannalle jo asiassa Debouche 26.9.1996 antamassaan tuomiossa. [22] Tässä tuomiossa todetaan, että "kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena ei ole horjuttaa kuudennella arvonlisäverodirektiivillä toteutettua järjestelmää. Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin kolmannen perustelukappaleen mukaan sillä pyritään poistamaan jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten väliset, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavat erot. Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin viidennen perustelukappaleen

21 — Kursivointi tässä.

22 — Asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495).

mukaan se ei 'saa johtaa verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet'". [23] Julkisasiamies puolestaan toteaa seuraavaa: "Jos tämän jälkeen tarkastellaan kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tavoitetta, joka on täydentää kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä yhdenmukaistamalla myös arvonlisäveron palautuksessa noudatettavat menettelysäännöt sellaisten verovelvollisten osalta, jotka eivät asu tietyn jäsenvaltion alueella, yhteisön sisäisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, direktiivin säännöksiä voidaan tulkita ainoastaan — — *kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä vahvistettujen arvonlisäveroa koskevien yhteisön periaatteiden valossa*". [24]

20. Näiden selvennysten jälkeen siirryn vastaamaan ennakkoratkaisupyynnössä esitettyihin yksittäisiin kysymyksiin. Näitä kysymyksiä voidaan käsitykseni mukaan käsitellä kahdella eri tavalla, jotka molemmat johtavat kuitenkin samaan lopputulokseen.

21. Aloitan radikaalimmalla ratkaisulla: kuten jo on todettu, verovelvollisen oikeus ostoihin sisältyvän veron palautukseen muodostaa yhteisön verojärjestelmän perustan sille, että voidaan varmistaa tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveron neutraalisuus jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ja edistää jäsenvaltioiden välistä taloudellista yhdentymistä. Tämän oikeuden käyttäminen estyisi mielestäni suhteettomalla tavalla, mikäli vähennyksen tekeminen olisi mahdotonta alkuperäisen laskun kadottua tai ainakin tilanteessa, jossa verovähennystä hakevalla ei ole sitä hallussaan sellaisten ylivoimaisten esteiden tai poikkeuksellisten olosuhteiden vuoksi, joita ei voida lukea verovähennystä hakevan syyksi. Tästä päädyn siihen lopputulokseen, että myös yhteisön oikeus sisältää yleisistä kohtuullisuusperiaatteesta ja hyvän hallinnon periaatteesta johdetun erityisen säännön, jonka mukaan poikkeuksellisissa tapauksissa voidaan korjata sellainen tilanne, jossa ostoihin sisältyvän veron palauttamista varten hakemuksen liitteeksi tarvittavat alkuperäiset tositteet ovat joutuneet pois hakijan hallusta tästä riippumattomasta syystä. Olen myös sitä mieltä, että tämä ilmenee, vaikkapa vain hienokseltaan, jo mainituista yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Jeunehomme ja asiassa Reisdorf antamista tuomioista, samoin kuin vastaavista julkisasiamiesten ratkaisuehdotuksista. Tämä sääntö on tähän mennessä muotoiltu vain välillisesti viittaamalla suhteellisuusperiaatteeseen, jonka mukaan veronpalautuksen muodolliset edellytykset eivät saa ylittää sitä, "mikä järkevästi asiaa tarkastellen on jälkeen päin tapahtuvan tarkastamisen ja verovalvonnan kannalta tarpeellista". [25]

22. Yhteisön erityisen oikeusnormin muotoilusta riippumatta olen sitä mieltä, että samaan tulkintatulokseen päädyttäisiin verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kautta. Kuten on todettu, kahdeksannella direktiivillä on tarkoitus täydentää ostoihin sisältyvän veron yhteistä palautusjärjestelmää. Koska yhteisöjen tuomioistuin

23 — Tuomion 18 kohta.

24 — Julkisasiamies Tesauron em. asiassa Debouche 1.2.1996 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1996, s. I-4497, 8 kohta). Kursivointi tässä.

25 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Jeunehomme, julkisasiamies Sir Gordon Slynnin esittämän ratkaisuehdotuksen 17 kohta.

on asiassa Reisdorf antamassaan tuomiossa [26] katsonut, että jäsenvaltiot voivat antaa veron kantavaan jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille sellaisissa tapauksissa, joissa verovelvollisilla ei ole hallussaan laskun alkuperäiskappaletta, mahdollisuuden käyttää muita todisteita ostoihin sisältyvän veron palauttamisesta tehdyn hakemuksen asianmukaisuuden osoittamiseksi, on mielestäni näin tulkittava myös riidanalaista kahdeksatta direktiiviä. Olen siis sitä mieltä, etteivät kahdeksannen ja kuudennen direktiivin väliset erot niiden muotoilussa (kahdeksannessa direktiivissä puhutaan "alkuperäisestä laskusta", kun taas kuudennessa direktiivissä puhutaan vain "laskusta") todellisuudessa osoita yhteisön lainsäätäjän tarkoitusta säännellä verovelvollisten asemaa eri tavoin sen perusteella, mihin maahan nämä ovat sijoittautuneet.

23. Kuten Finanzgericht Köln ja komissio oikein huomauttavat, kahdeksannen direktiivin päinvastainen tulkinta olisi ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 6 artiklassa muotoillun, yhteisön oikeuden mukaisen yleisen syrjintäkiellon periaatteen kanssa ja EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisen erityisemmän periaatteen kanssa, jonka mukaan tavaroita ei saa kohdella verotuksellisesti keskenään eri tavoin, sekä kahdeksannen direktiivin päämäärien kanssa sellaisina, kuin ne on muotoiltu direktiivin johdanto-osassa. [27] En sen sijaan voi yhtyä Saksan hallituksen kantaan siitä, että kyseessä ei ole EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamisalaan kuuluva syrjivä kohtelu taikka että kyseessä on tosin ulkomaisten toimijoiden syrjintä kuudennen direktiivin mukaiseen yhteiseen järjestelmään nähden, mutta että tämä syrjintä olisi yhteisön lainsäätäjän haluamaa ja oikeutettua sen vuoksi, että veropetoksen vaara on suurempi tapauksissa, joissa ostoihin sisältyvän veron palauttamista vaatii ulkomainen eikä kotimainen yritys. Veropetoksen vaara on kuitenkin aina olemassa, minkä vuoksi kahdeksas direktiivi antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden periä perusteettomasti maksetut määrät takaisin tai evätä myöhemmät palautukset sellaiselta verovelvolliselta, joka on saanut veronpalautuksen vilpillisesti tai muutoin säännösten vastaisesti. [28] Kansalliset toimenpiteet veropetoksen ehkäisemiseksi eivät missään tapauksessa saa, kuten edellä jo on todettu, ylittää sitä, mitä yhteisön verotukseen liittyvillä tavoitteilla on pyritty saavuttamaan. Käsitykseni mukaan pääasian kantaja vetoaa aivan oikein siihen, että riidanalaisen kahdeksannen direktiivin sellainen tulkinta, että ulkomaiselta yrittäjältä, jolla ei ole hallussaan alkuperäistä laskua, ja mistä tämä ei ole vastuussa, evätään oikeus ostoihin sisältyvän veron palautukseen, ei ole sopusoinnussa

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 9.

27 — Ks. edellä 18 kohta.

28 — Kahdeksannen direktiivin 7 artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa: "Jos palautus on saatu vilpillisesti tai muutoin säännösten vastaisesti, 3 kohdassa tarkoitetun toimivaltaisen viranomaisen on välittömästi perittävä takaisin aiheettomasti maksetut palautukset sekä mahdolliset sakot kyseisen jäsenvaltion menettelyä noudattaen, sanotun kuitenkaan rajoittamatta keskinäisestä avunannosta arvonlisäverojen perinnässä annettujen säännösten soveltamista.
Jos vilpillisen hakemuksen johdosta ei kansallisen lainsäädännön mukaan voida määrätä sakkoa, kyseinen jäsenvaltio voi evätä kyseiseltä verovelvolliselta myöhemmät palautukset enintään kahden vuoden ajan siitä päivästä, jolloin vilpillinen hakemus on tehty. Jos vilpillisen hakemuksen johdosta määrätty sakko on jätetty maksamatta, kyseinen jäsenvaltio voi lykätä kyseiselle verovelvolliselle tulevat myöhemmät palautukset sakon maksamiseen saakka."

tämän direktiivin tavoitteiden kanssa eikä muodosta oikeutusperustetta asettaa ulkomaiset yrittäjät huonompaan asemaan kotimaisiin nähden. Toisin sanoen: Saksan valtiolta ei voida ottaa pois sen oikeutta ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin lainvastaisuuksien ehkäisemiseksi; nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa johtaa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen poistamiseen kokonaan jäsenvaltioiden välisessä kaupassa niiden verovelvollisten vahingoksi, jotka eivät ole sijoittautuneet Saksaan, erityisesti sen vuoksi, että tämän oikeuden poistaminen merkitsee lisäksi tämän verovelvollisten ryhmän saattamista epäedullisempaan asemaan.

24. Edellisestä seuraa, että asiassa Reisdorf annetun tuomion lopputulokset, joita voidaan soveltaa riidanalaisen kahdeksannen direktiivin tulkinnassa, voidaan tiivistää seuraavasti: veropetosten ehkäisemiseksi vaaditaan pääsääntöisesti alkuperäinen lasku ostoihin sisältyvän veron palauttamista varten; jäsenvaltioilla on kuitenkin erityistapauksissa oikeus todeta palautushakemuksen oikeutus muista asiakirjoista silloin, kun alkuperäisen laskun esittäminen on mahdotonta syistä, joista hakija ei ole vastuussa.

25. Erityisesti nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa, jossa Saksan lainsäädännön mukaan Saksaan sijoittautuneilla verovelvollisilla on mahdollisuus korvata kadoksiin joutunut alkuperäinen lasku muulla todistuskappaleella, jos verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta, on juuri yhdenvertaisen kohtelun periaatteen nojalla annettava tämä mahdollisuus myös Saksaan sijoittautumattomille verovelvollisille.

26. Kuten Finanzgericht Köln esittää, [29] kotimaiset yritykset voivat ensiksikin käyttää kaikkia menettelyllisesti sallittuja todistelukeinoja osoittaakseen, että niillä on alun perin ollut hallussaan alkuperäinen lasku ja toiseksi ne voivat vedota kohtuullistamisperiaatteeseen sellaisena kuin se ilmenee kirjoitetussa ja kirjoittamattomassa oikeudessa, saadakseen ostoihin sisältyvän veron palautetuksi pelkästään esittämällä laskun jäljennöksen. Näin on kohdeltava myös sellaisia hakijoita, jotka eivät ole sijoittautuneet Saksaan. Näillä on oikeus käyttää kaikkia samoja aineellisia ja menettelyllisiä kansallisen oikeuden säännöksiä saadakseen veron poikkeuksellisesti palautetuksi esittämättä alkuperäistä laskua. Tätä ratkaisua edellyttää sekä yhdenvertaisen kohtelun periaate että — mielestäni asianmukaisin — kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdan tulkinta yhdessä yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin vastaavien säännösten tulkinnasta asiassa Reisdorf omaksuman kannan kanssa. Sitä vastoin UStDV:n 61 §:n kaltaisen kansallisen säännöksen soveltaminen siten, että ulkomaisilta yrityksiltä estetään mahdol-

29 — Ks. edellä 4—6 kohta.

lisuus vedota kohtuullistamisperiaatteeseen, kuten Saksassa tällä hetkellä tehdään, on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

27. Esitän näistä kahdesta tulkintatavasta, joita yhteisöjen tuomioistuin voi mielestäni käyttää vastatakseen kysymyksiin, seuraavan yhteenvedon.

28. Voidaan lähteä siitä, että on olemassa erityinen, kahdeksannen direktiivin säännösten teleologisesta tarkastelusta samoin kuin yleisestä kohtuusperiaatteesta ja hyvän hallinnon periaatteesta johdettavissa oleva, seuraavanlainen tulkintasääntö: kahdeksannen direktiivin mukainen vaatimus alkuperäisen laskun liittämisestä veronpalautusta koskevaan hakemukseen voidaan jättää ottamatta huomioon silloin, kun verovelvollinen poikkeuksellisissa tapauksissa osoittaa, että alkuperäinen lasku on joutunut pois hänen hallustaan ilman, että hän on tästä vastuussa, ja kun verovelvollinen esittää alkuperäisen laskun tilalla laskun kopion tai sen jäljennöksen. Tästä mielestäni paremmasta ratkaisusta on se etu, että siinä liikutaan ainoastaan yhteisön oikeuden alueella. Se sallii kahdeksannen direktiivin mukaisten edellytysten soveltamisen verovelvollisen eduksi, mutta sillä on kuitenkin erittäin suppea ja poikkeuksellinen soveltamisala; se ei tämän vuoksi poista pääsääntöistä alkuperäisen laskun hallussapidon velvoitetta, eikä muodostu vaaraksi yhteisön lainsäätäjän pyrkimykselle estää veronkiertoa ja veropetoksia; ennemminkin siitä saadaan tukea yhteisön verojärjestelmän perustana olevalle veron neutraalisuusperiaatteelle. Tämän säännön muotoileminen yleisemmän kohtuullisuusajattelun ilmaisuksi, johon yhteisön verooikeudellisia säännöksiä soveltavan on tukeuduttava nyt esillä olevan kysymyksen kaltaisia kysymyksiä käsitellessään, antaa yhteisön tuomioistuimelle mahdollisuuden poistaa erilaiset epäilyt silloin, kun alkuperäiset tositteet ovat kadonneet, ilman että hakija olisi tästä vastuussa.

29. Tästä tulkinnasta on olemassa luonnollisesti myös toisenlainen käsitys, joka perustuu siihen, että asiassa Reisdorf annettua tuomiota sovelletaan verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun johdosta kahdeksannen direktiivin puitteissa. Tämän ratkaisun mukaan niiden jäsenvaltioiden, jotka Saksan liittotasavallan tavoin ovat käyttäneet hyväkseen kuudennen direktiivin mukaista oikeuttaan hyväksyä maahan sijoittautuneiden verovelvollisten veronpalautushakemukset tapauksissa, joissa nämä eivät ole vastuussa alkuperäisen laskun katoamisesta ja joissa nämä vetoavat muihin todisteisiin, on kahdeksatta direktiiviä soveltaessaan myönnettävä täsmälleen sama mahdollisuus myös niille verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet maahan.

30. Lopuksi viitattakoon vielä siihen, että nämä kaksi ratkaisua ovat käytettävissä rinnakkain itsenäisinä oikeudellisina perusteina ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa.

VI Ratkaisuehdotus

31. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetussa kahdeksannessa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY säädettyä vaatimusta siitä, että veron palauttamista koskevaan hakemukseen on liitettävä alkuperäinen lasku, ei sovelleta, jos verovelvollinen poikkeuksellisissa olosuhteissa näyttää toteen, että alkuperäinen lasku on kadonnut, ilman että tämä olisi siitä vastuussa, ja tämän sijasta esittää tarkan kopion tai jäljennöksen. Joka tapauksessa yhteisön oikeuden mukainen syrjintäkiellon periaate edellyttää, että veron palauttamista hakevia ja alkuperäisen laskun kadottaneita Saksaan sijoittautumattomia toimijoita kohdellaan samalla tavalla kuin tähän maahan sijoittautuneita verovelvollisia.