JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
27 päivänä toukokuuta 1997 *

1. Bundesfinanzhof antaa yhteisöjen tuomioistuimelle tilaisuuden ottaa ensimmäisen kerran kantaa itselaskutuskäytäntöön, jossa tavaran ostaja tai palvelujen vastaanottaja itse laatii laskun liiketoimesta, jonka hinta hänen on maksettava.

2. Kun otetaan huomioon yhteisön arvonlisäveroa (jäljempänä alv. tai vero) koskevassa lainsäädännössä laskun käsitteelle annetut oikeusvaikutukset, siitä että eräiden jäsenvaltioiden lainsäädännössä tämä itselaskutusmenettely on hyväksytty, on loogisesti oltava seurauksena, että kansalliset tuomioistuimet joutuvat pohtimaan kussakin jäsenvaltiossa määriteltyjen muotovaatimusten mukaisesti laadittujen ja annettujen asiakirjojen oikeudellista merkitystä. [1]

3. Kannattaa siten selvittää, ovatko velkojan sijasta velallisen laatiman asiakirjan ominaispiirteet riittävän lähellä tavanomaista laskua, jotta sillä olisi yhteisessä alv-järjestelmässä täysin sama asema, vaikka eräät kuudennen alv-direktiivin [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) säännökset näyttävätkin estävän tällaisen rinnastamisen.

I Tosiseikat ja asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Tosiseikat ja kansallinen oikeudenkäyntimenettely*

4. Pääasian alkuperäinen kantaja Langhorst oli valinnut *Umsatzsteuergesetzin* [3] (jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli vuoden 1980 versiossaan, 24 §:n 4 momentissa säädetyn mahdollisuuden mukaisesti lain yleissäännösten perusteella 7 prosentin verokannan lain 24 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetyn 13 prosentin verokannan sijasta ja tehnyt ilmoituksen maatilansa liikevaihdosta vuodelta 1985.

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — Esimerkiksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti suullisessa käsittelyssä, että itselaskutuskäytäntö tunnettiin tässä maassa ennen alvin käyttöönottoa vuonna 1973, jolloin Ison-Britannian lainsäädännössä siis nimenomaisesti hyväksyttiin tämä periaate.

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

3 — Liikevaihtoverosta 26.11.1979 annettu laki (BGBl. 1979 I, s. 1953), sellaisena kuin se on muutettuna 18.8.1980 annetulla lailla (BGBl. 1980 I, s. 1537, 1543).

5. Eläinten välittäjät, joille Langhorst oli toimittanut lihotussikoja, eivät tienneet tästä päätöksestä ja antoivat hänelle hyvitysilmoitukset, joissa erikseen ilmoitettiin 13 prosentin verokannan mukaan laskettu alv. Aluksi pääasian alkuperäinen kantaja ei riitauttanut näissä ilmoituksissa mainittua alv:n määrää.

6. Sittemmin hän saattoi asian käsiteltäväksi Finanzgerichtiin, joka antoi päätöksen, jolla alv:n määrää alennettiin. Finanzamt teki tästä päätöksestä *Revision*-valituksen Bundesfinanzhofiin.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

7. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että Finanzgericht on laskenut oikein alv:n vähennyksen, mutta että myös Finanzamtin vaatimus voitaisiin hyväksyä UStG:n 14 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella. Tämä 2 momentti kuuluu seuraavasti:

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

8. UStG:ssä rinnastetaan tietyin edellytyksin hyvitysilmoitukset laskuihin. Siten 14 §:n 5 momentissa todetaan seuraavaa:

"Laskuna pidetään myös sellaista hyvitysilmoitusta, jolla yrittäjä maksaa saamansa verollisen luovutuksen tai muun suorituksen. Hyvitysilmoitus hyväksytään, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. Suorittavan yrittäjän (hyvitysilmoituksen vastaanottajan) on oltava edellä 1 momentin mukaisesti oikeutettu ilmoittamaan veron määrä erikseen laskussa.

2. Hyvitysilmoituksen laatijan ja sen vastaanottajan on oltava yhtä mieltä siitä, että hyvitysilmoituksella maksetaan luovutus tai muu suoritus.

3. Hyvitysilmoituksessa on oltava edellä 1 momentin toisessa virkkeessä säädetyt tiedot. [4]

4. Hyvitysilmoituksen on oltava osoitettu suorittavalle yrittäjälle.

Edellä olevia 1 ja 2 kohtaa on vastaavasti sovellettava hyvitysilmoituksiin, jotka yrittäjä laatii vielä täyttämättä olevien verollisten luovutusten tai muiden suoritusten osittaiseksi tai täydelliseksi maksamiseksi. Hyvitysilmoitusta ei pidetä enää laskuna, jos vastaanottaja riitauttaa siinä mainitun veron määrän."

9. Bundesfinanzhof katsoo, että saksalaisen lain 14 §:n 2 momenttia on tulkittava yhteisön oikeus huomioon ottaen. [5]

4 — Tämän pykälän 1 momentin 5 ja 6 kohdassa säädetään seuraavaa:
"Näissä laskuissa on mainittava seuraavat tiedot:
— —
5. luovutuksesta tai muusta suorituksesta maksettava vastike
— —
6. tästä vastikkeesta — — suoritettavan veron määrä."

5 — Ennakkoratkaisupyyntö, s. 4.

C *Ennakkoratkaisukysymykset ja asiaan sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset*

10. Bundesfinanzhof on näin ollen saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Voidaanko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (direktiivi 77/388/ETY) 22 artiklan 3 kohdan c alakohtaa tulkita siten, että vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*in (liikevaihtoverolain) 14 §:n 5 momentissa tarkoitettua hyvitysilmoitusta voidaan pitää laskuna tai laskuna toimivana asiakirjana (direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan c alakohta)?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkita siten, että jos henkilö riitauttamatta hyvitysilmoitukseen sisältyvää mainintaa verosta hyväksyy hyvitysilmoituksen, johon sisältyvän veron määrä on suurempi kuin verollisten liiketoimien perusteella määräytyvä veron määrä, häntä pidetään henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa ja joka sen vuoksi on velvollinen maksamaan tämän arvonlisäveron?

3) Voiko hyvitysilmoituksen vastaanottaja toisessa kysymyksessä kuvatussa tilanteessa vedota direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaan, jos häntä vaaditaan maksamaan verovelkana sitä hyvitysilmoituksessa mainitun arvonlisäveron osaa, joka muodostuu hyvitysilmoituksessa mainitun veron ja verollisten liiketoimien perusteella määräytyvän veron erotuksesta?"

11. Kansallinen tuomioistuin täsmentää, että kolmannella kysymyksellä on merkitystä vain, jos vastaus toiseen kysymykseen on kieltävä. [6]

12. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa luetellaan ne, jotka ovat velvollisia maksamaan alv:a sisäisen järjestelmän mukaan. Niinpä a ja c alakohdassa täsmennetään, että veroa ovat velvolliset maksamaan

"a) verovelvolliset, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, lukuunottamatta 5 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia, silloin kun niiden suorittajana on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen. — —

— —

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

13. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa lähinnä vahvistetaan alv-velvollisten velvoitteet sisäisessä järjestelmässä. Säännöksen 3 kohdassa säädetään laskusta ja sen sisällöstä. Sen a ja c alakohdassa todetaan seuraavaa:

"a) Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja — —

— —

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

II Ennakkoratkaisukysymyksiin annettavat vastaukset

14. Esittämillään kysymyksillä Bundesfinanzhof haluaa lähinnä selvittää

— voidaanko tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottajan (jäljempänä tavaran tai palvelun vastaanottaja)

6 — Ennakkoratkaisupyyntö, s. 13.

laatima hyvitysilmoitus rinnastaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettuun laskuun;

— voidaanko liiketoimen suorittajaa (jäljempänä yrittäjä tai hyvitysilmoituksen vastaanottaja), joka ei ole riitauttanut hyvitysilmoitukseen sisältyvää liiallista alv:n määrää, tästä syystä pitää henkilönä, joka on sen maininnut, ja näin ollen henkilönä, joka on velvollinen sen maksamaan;

— jos yrittäjä ei edellä lainattujen kuudennen direktiivin sovellettavien säännösten perusteella ole velvollinen maksamaan liiallista alv:n määrää, koska häntä ei voida pitää henkilönä, joka olisi sen maininnut, voiko hän vedota kuudenteen direktiiviin riitauttaakseen saksalaisesta laista johtuvan maksuvelvollisuuden.

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottajan laatiman hyvitysilmoituksen rinnastaminen kuudennessa direktiivissä tarkoitettuun laskuun*

15. Laskun keskeinen asema yhteisön alv:a koskevassa lainsäädännössä selittää sen, miksi on tärkeää täsmällisesti rajata kuudennessa direktiivissä tarkoitetun laskun käsite.

16. Lasku osoittaa sen alv:n määrän, joka taloudellisen toimijan on maksettava, joten laskun avulla sekä maksetaan alv. että vähennetään se alv., jonka edeltävä toimija on maksanut. [7]

17. Kuudennessa direktiivissä ei ole määritelty, mitä edellä mainituissa 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetaan "laskulla" tai "laskuna toimivalla asiakirjalla". Direktiivissä luetellaan pakollisia mainintoja koskevat vähimmäisedellytykset, jotka laskun jo tarkoituksensa vuoksi tulee sisältää, [8] ja jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi määrätä perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna. [9]

18. Saksan liittotasavalta on käyttänyt tätä toimivaltaa antamalla edellä mainitun UStG:n 14 §:n 5 momentin, jossa säädetään hyvitysilmoituksesta, jota ennakkoratkaisukysymykset koskevat.

7 — Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohta.

8 — Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että "[l]askussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus".

9 — Em. 22 artiklan 3 kohdan c alakohta.

19. Yhteisöjen tuomioistuin on kahdesti ottanut kantaa jäsenvaltioille näin annetun toimivallan laajuuteen. [10] Molemmilla kerroilla ratkaisu oli myönteinen jäsenvaltioille, joilla katsottiin olevan melko laajaa harkintavaltaa asiassa.

20. Yhdistetyissä asioissa Jeunehomme ja EGI annetussa tuomiossa, joka niin ikään koski kuudennen direktiivin 22 artiklaa ja sen 8 kohtaa, jossa säädetään, että jäsenvaltiot "voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi", yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi sen, että jäsenvaltio voi vaatia laskussa olevan muitakin mainintoja. [11]

21. Asiassa Reisdorf annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltiot voivat katsoa, "että ilmaisulla lasku tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita asiakirjoja, joita voidaan pitää laskuina ja jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa vahvistettuja perusteita — —". [12]

22. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin aiheelliseksi täsmentää, että tätä oikeutta on käytettävä sopusoinnussa "kuudennen direktiivin sen tavoitteen kanssa, joka koskee arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan varmistamista". [13]

23. Näin määritelty tavoite heijastaa huolta, jota yhteisöjen tuomioistuimen on mielestäni vastaisuudessakin kannettava vahvistaessaan laskutusta koskevia vaatimuksia, vaikka toisin kuin edellä mainituissa asioissa se peruste, josta hyvitysilmoituksen luokittelu riippuu, ei liity pelkästään ilmoituksen sisältöön, vaan myös siihen henkilöön, joka ilmoituksen on laatinut.

24. Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin viittaa muun muassa kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaan. Tämä säännös on esillä olevan asian looginen lähtökohta, koska oikeudenkäynti saksalaisessa tuomioistuimessa koskee alv:n määrää, joka eroaa pelkästään verollisen liiketoimen perusteella määräytyvästä alv:sta. Jos hyvitysilmoituksessa ilmoitetussa määrässä on virhe, yrittäjä ei olisikaan maksuvelvollinen 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena vaan henkilönä, joka mainitsee alv:n laskussa tai sellaisena toimivassa asiakirjassa.

25. Todettakoon kuitenkin, että tämä säännös, jonka kansallinen tuomioistuin on maininnut asiaa koskevien oikeussääntöjen

10 — Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4517) ja asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257).

11 — Em. yhdistetyt asiat Jeunehomme ja EGI, tuomion 16 kohta. Tuomion 17 kohdassa täsmennetään kuitenkin, etteivät tällaiset maininnat saa lukumäärällään tai teknisyydellään tehdä vähennysoikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai liian vaikeaksi.

12 — Tuomion 31 kohta.

13 — Em. asia Reisdorf, tuomion 24 kohta. Ks. myös em. yhdistetyt asiat Jeunehomme ja EGI, tuomion 17 kohta.

selvittämiseksi, ei juurikaan ole hyödyksi ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa, sillä se ei sisällä mitään sellaista seikkaa, jonka avulla voitaisiin ottaa kantaa siihen, onko sillä, kuka laatii tai toimittaa hyvitysilmoituksen, ratkaiseva merkitys sen osalta, voidaanko sitä pitää laskuna toimivana asiakirjana.

26. Esillä olevalla ennakkoratkaisukysymyksellä halutaan selvittää, mahdollistetaanko kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa jäsenvaltioille annetulla toimivallalla se, että laskuna voidaan pitää asiakirjaa, jota ei ole laatinut yrittäjä vaan tavaran tai palvelun vastaanottaja.

27. Jos edellä mainitun 22 artiklan 3 kohdan c alakohtaa, jonka mukaan verovelvollinen on laskun toimittava henkilö, tulkitaan sananmukaisesti, sen kanssa on ristiriidassa se, että tavaran tai palvelun vastaanottaja, jota ei voida pitää verovelvollisena riidanalaisen alv:n osalta, täyttää velvoitteen laskun toimittamisesta ja että yrittäjä vapautuu tästä velvoitteesta. Tällöin hyvitysilmoitus ei mitenkään voisi korvata laskua.

28. En kuitenkaan kannata tällaista tulkintaa, joka mielestäni on liian muotosidonnainen. Lähtökohta sovellettavan säännöksen tulkinnalle on näet se tarkoitus, joka lainsäätäjällä oli sitä laadittaessa. [14]

29. Todettakoon, että säännöksen tarkoituksena on varmistaa veron asianmukainen kantaminen ja veropetosten estäminen, [15] joten ei ole mitään pätevää syytä, joka estäisi sen, että tavaran tai palvelun saajan laatima asiakirja toimisi laskuna, kunhan siinä on kuudennessa direktiivissä laskun osalta säädetyt maininnat [16] ja kunhan sen vastaanottaja voi tarvittaessa oikaista sen sisällön.

30. Näin ollen yrittäjä käyttäessään hänelle jätettyä valvonta- ja oikaisuvaltaa on edelleenkin se henkilö, joka toimittaa hyvitysilmoituksen, jonka kirjoittamisen hän vain tietyllä tapaa on delegoinut asiakkaalleen. Hyvitysilmoitus ei siten menetä tehtäväänsä toimia yrittäjän verotusta koskevien oikeuksien ja velvoitteiden perusteena, koska se sisältää samat tiedot kuin tavanomainen lasku ja koska yrittäjä voi vapaasti hyväksyä sen sisällön tai olla hyväksymättä sitä. Yrittäjälle jää näin laskujen tosiasialliseen muotoon katsomatta velvoite laatia ne, ja yrittäjä on loppujen lopuksi edelleenkin niiden todellinen laatija.

14 — Jos yhteisön lainsäätäjä ei vuonna 1977, kuten ei myöskään Saksan lainsäätäjä vuonna 1980, ottanutkaan huomioon itselaskutusta säädöksen sanamuodossa, syy tähän on epäilemättä se, että tämä menettely ei vielä ollut kovin kehittynyt.

15 — Tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohta.

16 — Tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 8.

31. Itselaskutus, sellaisena kuin se on säännelty UStG:n 14 §:n 5 momentissa, täyttää mielestäni, kuten muuten myös kaikkien huomautuksia esittäneiden hallitusten ja komission mielestä, ne edellytykset, joiden perusteella hyvitysilmoitukset, joita ei ole riitautettu, voidaan rinnastaa yrittäjän toimittamiin laskuihin.

32. Lain 14 §:n 5 momentin 3 kohdassa velvoitetaan ilmoittamaan hyvitysilmoituksessa laskujen osalta säädetyt seikat, kuten "luovutuksesta tai muusta suorituksesta maksettava vastike — —" ja "vastikkeesta — — suoritettavan veron määrä — —".

33. Yrittäjän valvontavalta varmistetaan 14 §:n 5 momentin 2 kohdalla, jossa säädetään, että sopimusosapuolten on oltava yhtä mieltä hyvitysilmoituksen käyttämisestä. Muistutettakoon vielä, että tämän momentin 4 kohdan mukaan "[h]yvitysilmoituksen on oltava osoitettu suorittavalle yrittäjälle" ja että tämän momentin viimeisen kappaleen toisessa virkkeessä säädetään, että "[h]yvitysilmoitusta ei pidetä enää laskuna, jos vastaanottaja riitauttaa siinä mainitun veron määrän".

34. Yrittäjällä ei tietenkään ole nimenomaisesti säädettyä oikaisuvaltaa, mutta hänelle annettu oikeus kiistää hyvitysilmoituksen merkitys laskuna, jos hän riitauttaa sen sisällön, jättää hänelle kuitenkin täyden vallan ratkaista ilmoituksen oikeudellinen luonne, mikä on riittävä edellytys siihen, että tällainen asiakirja voidaan rinnastaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettuun laskuun.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

35. Toinen kysymys voidaan ymmärtää kahdella tapaa.

36. Ensimmäisen tulkintatavan mukaan, mitä ennakkoratkaisupyynnön perustelut tukevat, Bundesfinanzhof pyytää yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään, että jos yrittäjä on riitauttamatta hyväksynyt virheellisen hyvitysilmoituksen, jonka on laatinut tavaran tai palvelun vastaanottaja, voidaanko häntä pitää henkilönä, joka on siinä maininnut alv:n kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Saksalainen tuomioistuin katsoo, että jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, siitä seuraa automaattisesti, että yrittäjä on velvollinen maksamaan ilmoituksessa mainitun alv:n, eikä se pidä asiaa tältä osin epäselvänä, vaan katsoo asian selvitetyksi.

37. Toinen tapa tulkita kysymystä on katsoa sen koskevan myös sen alv:n tarkkaa määrää — hyvitysilmoituksessa mainittu vai

verollisen liiketoimen mukaan määräytyvä — joka yrittäjän on loppujen lopuksi maksettava.

38. Mielestäni ensimmäinen tapa lukea kysymys on oikea. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että Bundesfinanzhof ei ole saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi kysymystä siitä, voiko se yhteisön oikeus huomioon ottaen tulkita UStG:n 14 §:n 2 momentin ensimmäistä virkettä siten, että siinä velvoitetaan maksamaan verollisen liiketoimen mukaan määräytyvän alv:n sijasta määrä, joka ilmenee laskusta. Kysymys liittyy siihen, mikä vaikutus kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdalla on edellä mainitun 14 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen sovellettavuuteen hyvitysilmoitusten osalta. Näille kahdelle säännökselle on yhteistä, että niissä nimetään veronmaksuvelvolliseksi se, joka on laatinut maininnan alv:sta. Tämä seikka, joka erottaa hyvitysilmoituksen laskusta, on keskeinen ongelma ennakkoratkaisupyynnössä.

39. Kansallinen tuomioistuin toteaa näet, että "on ongelmallista, kenen on katsottava olevan vastuussa erikseen ilmoitetusta, liian suuresta veron määrästä — —: hyvitysilmoitusten laatijoina eläinten välittäjät (suorituksen vastaanottajat) vai alkuperäinen kantaja (suorituksen tekijä) sen vuoksi, ettei hän ole vaatinut eläinten välittäjiä huolehtimaan hyvitysilmoitusten oikaisemisesta eikä toimittanut hyvitysilmoituksissa olevien tietojen perusteella eläinten välittäjille laskuja, joissa veron määrä olisi erikseen ilmoitettu oikean suuruisena". [17]

40. Bundesfinanzhof lisää, että on "ratkaisevaa, onko UStG:n vuoden 1980 version 14 §:n 2 momentin 1 kohtaa sovellettava alkuperäiseen kantajaan" [18] ja että on tärkeää "ottaa säännöksen tulkinnassa ja soveltamisessa lähtökohdaksi yhteisön oikeudessa kansalliselle lainsäätäjälle annetut ohjeet". [19]

41. Toisin sanoen olen sitä mieltä, että yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko kuudennen direktiivin edellä mainittujen säännösten perusteella sallittua, että yrittäjää, joka ei ole riitauttanut hyvitysilmoituksessa mainittua liian suurta alv:a, pidetään velvollisena maksamaan liiallinen määrä, samoin kuin hän olisi maksuvelvollinen hänen itsensä toimittamassa laskussa mainitusta liiallisesta määrästä.

42. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksyisi ennakkoratkaisupyynnössä käytettyjen ilmaisujen tällaista tulkintaa, tutkin kuitenkin kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan ulottuvuutta itsenäisesti ottamatta huomioon sen asiakirjan luonnetta, jossa on virheellinen maininta alv:sta.

17 — Ennakkoratkaisupyyntö, s. 10.
18 — Ennakkoratkaisupyyntö, s. 6, II osan 2 kohta.
19 — Ennakkoratkaisupyyntö, s. 12, III osa.

1. Hyvitysilmoituksen vastaanottaja maksuvelvollisena, kun hän ei ole riitauttanut tässä ilmoituksessa mainittua määrää

43. Yrittäjä, joka toteuttaa verollisen liiketoimen, on periaatteessa velvollinen maksamaan sitä vastaavan alv:n, ja hänen pitää tätä varten toimittaa lasku, jossa alv. mainitaan. Kuten olen edellä todennut, [20] toimittamisvelvoite on täytetty itselaskutuksen osalta, jos hyvitysilmoituksen laskuun rinnastamisen edellytykset ovat täyttyneet, joten esillä olevan asian erityisongelmat eivät muuta miksikään yrittäjän ominaisuutta maksuvelvollisena.

44. Tilanne voisi kuitenkin olla erilainen, jos erinäisistä syistä — petoksen tai virheen vuoksi — hyvitysilmoituksessa mainittu alv:n määrä ei vastaa suoritettavaa määrää. Kansallinen oikeus ja yhteisön oikeus näyttävät tällaisessa tapauksessa rajoittavan mahdollisuuksia tehdä rinnastus.

45. Vaikka UStG:ssa säädetäänkin selkeästi periaatteesta, jonka mukaan yrittäjä maksaa laskussa mainitsemansa alv:n määrän, mikäli se on suurempi kuin se, jonka hän alun perin oli velvollinen maksamaan, laissa ei kuitenkaan säädetä mitään siitä tilanteesta, jolloin tämä sama ero on hyvitysilmoituksen sisällössä kuten tässä asiassa.

46. Sitä paitsi kuudennen direktiivin sanamuodon perusteella on epäselvää, kuinka laaja harkintavalta kansallisella tuomioistuimella on vaatia hyvitysilmoituksen vastaanottanutta yrittäjää maksamaan ylittävän osan. Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, joka koskee esillä olevan kaltaista tilannetta, jossa ilmoitettu määrä ei vastaa verollista liiketoimea, määritellään velvolliseksi alv:n maksamiseen jokainen henkilö, joka mainitsee veron laskussa tai sellaisena toimivassa asiakirjassa. [21]

47. Hyvitysilmoituksen vastaanottaja ei tarkkaan ottaen kuitenkaan ole itse maininnut tässä asiakirjassa olevaa alv:n liiallista määrää.

48. Olisi siten katsottava, että vaikka kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan sanamuoto ei estä sitä, että yrittäjää pidetään edelleen hyvitysilmoituksen antajana, 21 artiklan edellä mainittujen säännösten sanamuodosta kuitenkin johtuu, että tavaran tai palvelun vastaanottaja on velvollinen maksamaan alv:n.

49. Myös tässä pidän parempana tulkita säännöstä joustavammin. Kun alv:n maksuvelvollisten joukkoon luetaan verovelvollisen lisäksi henkilö, joka mainitsee veron laskussa, tällä säännöksellä halutaan torjua

20 — Tämän ratkaisuehdotuksen 29—31 kohta.

21 — Tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

veropetoksia. Säännöksellä velvoitetaan alv:n maksamiseen ne, jotka ovat laatineet virheelliset tai valeliiketoimia koskevat laskut. [22]

50. Säännöksen tavoitteen vuoksi ei ole perusteltua tulkita sitä eri tavalla, kuin mitä esitin edellä ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen osalta. Kun on kyse epätäsmällisestä hyvitysilmoituksesta, yrittäjää, jolla on sen sisältöä koskeva valvonta- ja oikaisuvalta, on pidettävä henkilönä, joka on ilmoituksessa maininnut veron, jos hän ei ole sitä riitauttanut. Hän on siten vastuussa tehdyistä virheistä, jotka voivat olla osoituksena petoksista.

51. Lisäksi olen samalla kannalla kuin kaikki huomautuksia esittäneet hallitukset ja komissio, että vastaus ei voi olla riippuvainen siitä, onko alv. mainittu tavanomaisessa laskussa tai hyvitysilmoituksessa. Jos hyvitysilmoitus edellä selvitetyin edellytyksin rinnastetaan laskuun sen vuoksi, että yrittäjä on edelleenkin ilmoituksen todellinen antaja, on luontevaa, että kumpaankin asiakirjaan liittyvät oikeusseuraukset ovat täysin samat. Muutoin rinnastaminen olisi puhtaasti muodollista, ja näiden säännöstöjen erilaisuus saisi aikaan perusteetonta syrjintää itse laskut laativien yrittäjien ja itselaskutusmenetelmää käyttävien yrittäjien välille.

22 — Ks. asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotuksen 10 ja 14 kohta).

2. Velvoite maksaa laskussa tai hyvitysilmoituksessa mainittu alv.

52. Onko hyväksyttävä se, että silloin kun laskutettu määrä ei täysin tai ei ollenkaan vastaa verollista liiketoimea, velvoite alv:n maksamiseen koskee koko ilmoitettua määrää?

53. Tämä ongelma, jonka ratkaisu ei yhteisön oikeudessa riipu siitä, onko virheellinen maininta laskussa vai hyvitysilmoituksessa, ilmeni vastaavalla tavalla edellä mainitussa asiassa Genius Holding annetussa tuomiossa.

54. Tuossa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, että kun velvollisuus maksaa tietty alv:n määrä johtui yksinomaan siitä, että se mainittiin laskussa, voitiinko se vähentää kuudennen direktiivin mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi kieltävästi katsoen, että "— — vähennysoikeus koskee ainoastaan suoritettavaa veroa eli veroa, joka vastaa alv:n alaista liiketoimea tai joka on maksettu siltä osin kuin sitä oli suoritettava". [23]

23 — Em. asia Genius Holding, tuomion 13 kohta.

55. Veropetosten torjumiseksi yhteisöjen tuomioistuin antoi siten päätöksen, jonka mukaan vähennyskelpoinen määrä määritetään verollisen liiketoimen perusteella, jolloin laskuilta otetaan pois niiden tehtävä toimia vähennysoikeuden perustana, jos ne eivät vastaa mitään liiketoimea tai jos ne perustuvat liian suureen veron perusteeseen. [24] Jos nämä kaksi ovat ristiriidassa, verollista liiketoimea vastaavalle veron määrälle on siten annettava etusija suhteessa laskusta ilmenevään veron määrään, jottei perusteeton vähennys olisi mahdollista.

56. Asiassa Genius Holding annetun tuomion mukaan laskuun sisältyvillä tiedoilla ei ole yhtä suurta merkitystä — ainakaan vähennysoikeuden käyttämisen osalta — kuin verolliseen liiketoimeen liittyvillä tosiseikoilla. Samaa voidaan kysyä esillä olevassa asiassa siltä osin, kuin on kyse maksuvelvollisen velvollisuudesta maksaa alv. [25]

57. Tältä osin katson, että lasku säilyttää asemansa toimia oikeutusperusteena. Syy, joka saa minut ehdottamaan, että yhteisöjen tuomioistuin näin rajoittaisi oikeuskäytäntönsä soveltamisalaa, on se sama, joka oli perustana mainitussa asiassa annettuun ratkaisuun. Kyse on edelleenkin veropetosten torjunnasta.

58. Jos näet sallittaisiin se, että silloin kun laskusta ilmenevä määrä ja verolliseen liiketoimeen perustuva määrä eroavat toisistaan, laskusta ilmenevää virheellistä osaa ei tarvitse maksaa, olisi laskun laatijalla houkutus syyllistyä petokseen.

59. Tällainen ratkaisu tekisi laskusta hyödyttömän, eikä valvontaviranomaisilla enää olisi käytettävissään viiteasiakirjaa, josta liiketoimi ilmenee ja jonka perusteella valvontaa voidaan suorittaa.

60. Tämä on sitä paitsi se ratkaisu, jonka yhteisöjen tuomioistuin epäsuorasti hyväksyi asiassa Genius Holding annetussa tuomiossa, kun se muistutti jäsenvaltioiden mahdollisuudesta "säätää sisäisessä oikeusjärjestyksessään mahdollisuudesta oikaista laskuihin virheellisesti merkityt verot, jos laskun toimittaja osoittaa olleensa vilpittömässä mielessä". [26] Toisin sanoen periaate on, että laskun antajan, joka mainitsee virheellisen veron määrän, on se maksettava, jollei hän voi osoittaa, että ilmoitettu määrä ei johdu petollisista tarkoituksista.

24 — Em. asia Genius Holding, tuomion 17 kohta.

25 — Bundesfinanzhof toteaa, että 14 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen sääntö, jonka mukaan koko laskusta ilmenevä määrä on maksettava, perustuu siihen, että "suorituksen vastaanottajalla on oikeus vähentää laskussa erikseen mainittu vero ostoihin sisältyneenä verona" ja että "lainsäädännön tarkoituksena oli siten selvästikin tasata vastaavan suuruisella verovelalla ostoihin sisältyvän veron liian suuri vähennys, joka perustuu liian suureksi erikseen ilmoitettuun veron määrään, joka ei ole perusteltu suoritukset huomioon ottaen" (ennakkoratkaisupyyntö, s. 9). Tämän määräyksen perusta on siten Saksan oikeuskäytännössä hyväksytty tavaran tai palvelun vastaanottajan oikeus vähentää ostoihin sisältyvänä verona "koko laskussa erikseen mainittu veron määrä, vaikka se [ylittääkin] verollisen suorituksen mukaan [määräytyneen] liikevaihtoveron" (ennakkoratkaisupyyntö, s. 9), mikä on ristiriidassa asiassa Genius Holding annetun tuomion kanssa.

26 — Em. asia Genius Holding, tuomion 18 kohta.

61. Lisäksi laskuun sisältyvälle maininnalle annettu etusija johtuu kuudennen direktiivin sovellettavista säännöksistä. Asiassa Genius Holding annettu tuomio perustuu suurelta osin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaan, joka koskee vähennysoikeutta. [27] Esillä olevassa asiassa ratkaiseva säännös on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta. On selvää, että siinä nimetään alv:n maksamiseen velvollinen, eikä siinä suoraan anneta tietoja maksettavasta määrästä. Kuitenkin se, että se on tarkoitettu sovellettavaksi tilanteisiin, joissa alv:n maksuvelvoite ei ole lainmukaisesti syntynyt tai joissa kyseistä liiketoimea ei välttämättä ole edes tehty, osoittaa, että laskussa oleva maininta on ainoa huomioon otettava seikka, koska se on ainoa, mistä saadaan käyttöön jokin numerotieto.

62. Toiseen kysymykseen annetun vastauksen vuoksi ei ole tarpeen lausua kolmannesta ennakkoratkaisukysymyksestä.

Ratkaisuehdotus

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

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat pitää "laskuna toimivana asiakirjana" tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen vastaanottajan laatimaa hyvitysilmoitusta, jos se sisältää kuudennessa direktiivissä laskujen osalta säädetyt maininnat ja jos liiketoimen toteuttanut yrittäjä voi oikaista tai riitauttaa sen sisällön.

27 — Tässä säännöksessä säädetään, että "— — verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen: a) arvonlisävero, joka on *maksettava tai maksettu* — —" (kursivointi tässä).

2) Edellä mainitun kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla on sallittua, että jos henkilö hyväksyy hyvitysilmoituksen riitauttamatta siinä mainittua arvonlisäveron määrää, joka on suurempi kuin suoritettavan veron määrä, häntä voidaan pitää henkilönä, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa ja joka sen vuoksi on velvollinen sen maksamaan.