JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

12 päivänä maaliskuuta 2009 [1]

I Johdanto

1. Hoge Raad der Nederlanden pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta vastausta kahteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] tulkintaa koskevaan kysymykseen. Ensinnäkin on selvitettävä, onko verovelvollinen velvollinen suorittamaan arvonlisäveron, jonka hän on maininnut laskussa, vaikka laskutettu palvelu ei ollut laskun laatijan kotipaikassa todellisuudessa verollinen. Tähän liittyy lisäkysymys siitä, voidaanko veronpalautuksen edellytykseksi mahdollisesti asettaa se, että virheellinen lasku korvataan oikaistulla laskulla.

2. Tätä Alankomaiden verohallinto oli vaatinut pääasian oikeudenkäynnissä. Taustalla olevat kansalliset oikeussäännöt estävät sen mielestä sen, että laskun vastaanottaja vähentää siinä virheellisesti mainitun veron ostoihin sisältyvänä verona, vaikka laskun laatija ei ole suorittanut sitä tai se on palautettu hänelle. Tässä konkreettisessa tapauksessa tätä vaaraa ei ole tosin todellisuudessa ollut, koska palvelun vastaanottaja oli valtion viranomainen, jolla ei ollut oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Tästä syystä tulee esiin kysymys siitä, mennäänkö riidanalaisen oikeussäännön soveltamisella tällaisessa tapauksessa pidemmälle kuin on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

3. Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna kuudennen direktiivin 28 g artiklalla, [3] säädetään muun muassa seuraavaa:

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1), joka on korvattu 1.1.2007 lähtien yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Direktiivi sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1). Säännöksen c alakohdasta tuli ilman sisällöllisiä muutoksia d alakohta direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269 s. 44), joka ei ole ajallisesti sovellettavissa pääasian tosiseikkoihin. Nyttemmin vastaava säännös sisältyy direktiivin 2006/112 203 artiklaan.

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

– –

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

B *Kansallinen lainsäädäntö*

4. Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting) 37 §:ssä säädetään, että jos joku ilmoittaa laskussa jollakin tavalla sellaisen liikevaihtoveron, jota hän – muutoin kuin 37 §:n nojalla – ei ole velvollinen maksamaan, kyseinen henkilö on laskun toimittamisajankohdasta alkaen velvollinen maksamaan veron, ja hänen on maksettava se ilmoituksen mukaisesti.

III Tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittelyn vaiheet

5. Stadeco BV antaa vuokralle messuosastoja, joita se myös pystyttää ja purkaa itse paikalla. Se suoritti vuosina 1993–1995 Economische Voorlichtingsdienstille (talousasioista vastaava tiedotustoimisto, jäljempänä EVD), joka on Alankomaiden Ministerie van Economische Zakenin (talousministeriö) yksikkö, näitä palveluja messuilla ja näyttelyissä Saksassa ja kolmansissa valtioissa. Siinä yhteydessä se laati EVD:lle laskuja, joissa mainittiin arvonlisävero, ja maksoi veron. EVD käytti Stadecon suorittamat palvelut yksinomaan toimintaan, jonka osalta sillä ei ollut julkisoikeudellisen yhteisön yksikkönä oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

6. Verohallinto ilmoitti Stadecolle, että tämä ei ollut velvollinen maksamaan näistä palveluista arvonlisäveroa Alankomaissa, koska niitä ei ollut suoritettu Alankomaissa. Stadeco vaati tästä syystä vuonna 1996

yhteensä 230 314 Alankomaiden guldenin (NLG) (104 512 euroa) suuruisen veron palauttamista. Verohallinto vaati Stadecoa laatimaan palautettaviksi pyydettyjen määrien osalta EVD:lle hyvityslaskun ja lähettämään siitä verohallinnolle jäljennöksen. Vaadittu palautus hyväksyttiin maksettavaksi Stadecolle 7.2.1997 tehdyllä päätöksellä.

7. Vuonna 2000 toimitetussa tarkastuksessa todettiin, että Stadeco ei ollut toimittanut EVD:lle hyvityslaskuja eikä myöskään palauttanut näitä määriä. Tästä syystä verohallinto teki jälkikantopäätöksen, jonka Stadeco kuitenkin riitautti menestyksellisesti Gerechtshof te 's-Gravenhagessa.

8. Tästä päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä Hoge Raad on esittänyt 30.11.2007 tekemällään välipäätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen direktiiviin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava jäsenvaltiossa, jossa laskun laatija asuu tai johon se on sijoittautunut, jos laskun laatija on merkinnyt laskuun arvonlisäveron määrän sellaisten toimien osalta, jotka yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan katsotaan suoritetun toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Jos kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu lasku on toimitettu sellaiselle vastaanottajalle, jolla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen (minkä vuoksi verotulot eivät vaarannu), voivatko jäsenvaltiot asettaa virheellisesti laskutetun ja siten tämän säännöksen mukaan maksettavaksi tulevan arvonlisäveron oikaisemisen edellytykseksi sen, että verovelvollinen toimittaa jälkikäteen asiakkaalleen oikaistun laskun, johon ei ole merkitty arvonlisäveron määrää?"

9. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeudenkäynnissä ovat kirjallisia ja suullisia huomautuksiaan esittäneet Kreikan, Saksan, Italian ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio. Stadeco on esittänyt lausumia vain suullisessa käsittelyssä.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

10. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c

alakohtaa tulkittava siten, että laskun laatija on velvollinen suorittamaan siinä mainitun jäsenvaltion arvonlisäveron tässä valtiossa myös silloin, jos palvelu ei ollut siellä tosiasiallisesti verollinen.

11. Edellytyksenä on se, että tämä säännös on sovellettavissa nyt käsiteltävän kaltaiseen tapaukseen, jossa palvelut on suoritettu toisessa jäsenvaltiossa.

12. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa säädetään, kuka on verovelvollinen *sisäisen järjestelmän* mukaan. Siten säännös ei koske ainoastaan kotimaan kauppaa, kuten hollanninkielisen version perusteella vaikuttaisi (*binnenlands verkeer*). [4] Muista kieliversioista ilmenee pikemminkin, että säännös liittyy yhteisön sisältä saatavaan liikevaihtoon. [5] Tämä ilmenee myös systemaattisesta asiayhteydestä. Kyseisen säännöksen 4 kohdassa säännelty vienti yhteisöön on näet asetettu vastakkain 1 kohdassa tarkoitetun sisäisen järjestelmän liikevaihdon kanssa. Harhaanjohtava viittaus sisäiseen järjestelmään on myös poistettu uudesta, direktiivin 2006/112/EY [6] 203 artiklalla muutetusta versiosta.

13. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi pitänyt asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken antamassaan tuomiossa [7] lähtökohtana samanlaisessa tapauksessa sitä, että 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa voitiin soveltaa. Myös kyseinen tapaus koski laskun laatijan vastuuta laskussa mainitusta verosta, kun palvelun vastaanottajan piti todellisuudessa suorittaa vero toisessa jäsenvaltiossa. Lopputuloksena oli kuitenkin se, että tätä säännöstä ei voitu soveltaa sen vuoksi, että laskun laatija ei vaatinut veron oikaisemista vaan sen vastaanottaja.

14. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta on tosin verovelvollisuuden perusteena vain sellaiseen valtioon nähden, jonka arvonlisävero on mainittu laskussa. Se, mistä arvonlisäverosta on siinä yhteydessä kysymys, on selvitettävä tulkitsemalla laskua, jos nimenomaista tietoa ei ole annettu. Tärkeitä indisioita voivat tältä osin

4 – Ks. tästä Hoge Raadin välipäätöksen osana olevan Advocaat-General W. de Witin 29.6.2007 antaman ratkaisuehdotuksen 5.2–5.8 kohtaan sisältyvät näkemykset.

5 – Vrt. mm. FR: régime interne; IT: regime interno; EN: internal system; ES: régimen interior.

6 – Mainittu alaviitteessä 2.

7 – Asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007 (Kok., s. I-2425).

olla verokannan suuruus, laskun summan valuutta, laskun laatijan ja laskun vastaanottajan kotipaikka sekä laskutetun suoritteen suorituspaikka siltä osin kuin se ilmenee laskusta. Tämä rajoittava tulkinta on tarpeen sen estämiseksi, että usea jäsenvaltio voisi kantaa veron saman laskun perusteella.

15. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaan henkilö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron jo yksinomaan sillä perusteella, että vero on mainittu laskussa. [8]

16. On kyseenalaista, riittääkö tämä muodollinen seikka todellisuudessa yksistään veron kantamiseen vai onko samalla oltava kyseessä kuudennen direktiivin 5–7 tai 28 a artiklassa tarkoitettu verollinen liiketoimi siinä valtiossa, jonka arvonlisävero laskussa näkyy. Viimeksi mainitussa tapauksessa palautusta voitaisiin vaatia myös ilman edeltävää laskun oikaisemista, jos perustana oleva liiketoimi ei ole verollinen asianomaisessa valtiossa.

17. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan tarkoitus puhuu kuitenkin sitä vastaan, että tässä säännöksessä tarkoitetulle verovelvollisuudelle voitaisiin asettaa jokin sellainen lisäedellytys, että laskussa mainitun veron taustalla olisi myös todellisuudessa asianomaisessa valtiossa verollinen liiketoimi.

18. Säännöksen tarkoituksena on estää se, että verotulo vaarannettaisiin käyttämällä laskua ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. [9] Laskun laatija nimittäin herättää mainitsemalla arvonlisäveron laskussa sen vaikutelman, että se on tehnyt verollisen liiketoimen ja joutunut suorittamaan tai haluaa suorittaa arvonlisäveron. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan laskun laatijan on siten vastattava myös veron maksamisesta. Ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden saamiseksi riittää näet kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan se, että verovelvollisella vastaanottajalla on lasku, johon on merkitty arvonlisävero direktiivin 22 artiklan 3 kohdan säännösten mukaisesti. Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdalla varmistetaan, että sellaista ostoihin sisältyvää veroa ei vähennetä, jota ei todellisuudessa ole suoritettu.

19. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi tosin asiassa Genius Holding antamassaan tuomiossa [10] ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskeneen vaatimuksen automaattisesti, kun laskussa mainittu vero ei ollut yhteydessä tavaroiden luovutukseen ja palve-

8 – Vrt. asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok., s. 4227, 19 kohta); asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000 (Kok., s. I-6973, 53 kohta); yhdistetyt asiat C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003 (Kok., s. I-13295, 50 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 23 kohta.

9 – Vrt. vastaavasti 29.6.1973 annettu komission ehdotus neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, s. 22.

10 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Genius Holding, tuomion 15 kohta.

lujen suoritukseen. Ei ole kuitenkaan aina varmaa, että veroviranomaiset saavat tiedon tästä. Lisäksi ostoihin sisältyvän veron vähennys on saatettu jo myöntää ennen kuin ilmenee, että laskussa mainittu suorite ei ollut verollinen tai että vero ei ollut mainitun suuruinen. Tästä syystä laskun laatijan on oltava vastuussa laskussa mainitun veron suorittamisesta, mikäli laskua ei oikaista eikä verotulon vaarantamista estetä. [11]

20. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu verovelvollisuus ei jää pois yksinomaan sillä perusteella, että laskun vastaanottaja ei ole oikeutettu ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Kuten Saksan hallitus on näet perustellusti korostanut, laskusta itsestään ei ole pääteltävissä, onko vastaanottaja oikeutettu ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

21. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että laskun laatija on velvollinen suorittamaan laskussa mainitun jäsenvaltion arvonlisäveron kyseisessä valtiossa myös silloin, jos palvelu ei ollut siellä todellisuudessa verollinen.

11 – Ks. tästä yksityiskohtaisemmin toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta esitettävät näkemykset.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

22. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, voidaanko laskussa virheellisesti mainitun veron palauttamisen edellytykseksi asettaa se, että verovelvollinen korvaa laskun oikaistulla laskulla.

23. Tästä on todettava, että kuudenteen direktiiviin ei sisälly mitään säännöstä sellaisen laskun oikaisemisesta, jossa mainittiin virheellisesti jonkin valtion arvonlisävero, vaikka tässä valtiossa ei todellisuudessa tehty verollista liiketoimea. On näin ollen jäsenvaltioiden asiana taata arvonlisäveron neutraalisuus säätämällä kansallisessa lainsäädännössä, että laskussa perusteettomasti mainittu vero voidaan oikaista. [12]

24. Yhteisöjen tuomioistuin korosti asiassa Schmeink & Cofreth ja Strobel antamassaan tuomiossa [13] tässä asiayhteydessä, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen. Näitä toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että arvonlisäve-

12 – Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 8 mainitut asiat Genius Holding, tuomion 18 kohta; Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 48, 49 ja 56 kohta; ja Karageorgou ym., tuomion 49 ja 50 kohta.

13 – Mainittu alaviitteessä 8, 59 kohta, jossa viitataan yhdistetyissä asioissa C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., 21.3.2000 annettuun tuomioon (Kok., s. I-1577, 52 kohta). Ks. myös asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7861, 26 kohta).

rotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista. Vaatimus siitä, että laskun laatijan on osoitettava toimineensa vilpittömässä mielessä, jos hän on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen vähentymisestä, ei ole välttämätön arvonlisäveron kantamiseksi ja veropetosten torjumiseksi. [14]

25. Tämä lausuma voitaisiin ymmärtää siten, että kansallisissa oikeussäännöissä ei voitaisi nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa, jossa verotuloa ei millään tavoin vaaranneta, asettaa mitään lisäedellytyksiä veron palauttamiselle. Koska laskun vastaanottaja EVD ei ole oikeutettu vähentämään laskussa virheellisesti mainittua ostoihin sisältyvää Alankomaiden veroa, tässä konkreettisessa tapauksessa ei aiheudu vaaraa verotuloille Alankomaissa.

26. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole mielestäni kuitenkaan halunnut asettaa jäsenvaltioille näin tiukkoja rajoja. Kansalliselle lainsäätäjälle jää pikemminkin laajasti harkintavaltaa laskussa virheellisesti mainitun veron oikaisua ja palauttamista koskevien säännösten laadinnassa. Sen on otettava kuitenkin huomioon vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet [15] sekä yleiset oikeusperiaatteet, erityisesti suhteellisuusperiaate. [16]

27. Kansallinen oikeussääntö, jossa säädetään yleisesti virheellisen laskun korvaamisesta oikaistulla laskulla, ei vaikuta siinä yhteydessä suhteellisuusperiaatteen vastaiselta. Tämä edellytys on yleensä asianmukainen keino estää perusteeton ostoihin sisältyvän veron vähentäminen alkuperäisen laskun avulla. On hallinnon yksinkertaistamisen tavoitteen mukaista, jos veroviranomaisten ei tarvitse jokaisessa yksittäistapauksessa tutkia, eikö laskun vastaanottaja mahdollisesti olekaan oikeutettu ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jotta verotuloja ei vaaranneta.

28. Tässä yhteydessä on otettava huomioon, että verovelvollinen on laatimalla virheellisen laskun itse syynä palautukseen ja että laskun korvaaminen toisella ei normaalisti vaikeuta kohtuuttomasti palautusvaatimuksen esittämistä. Mahdollisesti silloin, jos laskun korvaaminen toisella on yksittäistapauksessa mahdotonta esimerkiksi sen vuoksi, että lasku on mennyt hukkaan ja sen käyttäminen ostoihin sisältyvän veron vähennykseen

14 – Edellä alaviitteessä 8 mainitut asiat Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 60 kohta ja Karageorgou ym., tuomion 50 kohta.

15 – Vrt. mm. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

16 – Vrt. kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa tai täydentämistä koskevien kansallisten oikeussääntöjen yhteydestä suhteellisuusperiaatteeseen esim. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok., s. I-7281, 48 kohta) ja asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008 (Kok., s. I-5129, 23 kohta).

vetoamiseksi ei ole mahdollista, saattaisi olla suhteellisuusperiaatteen vastaista kieltäytyä palauttamisesta sillä perusteella, että laskua ei ole korvattu toisella.

29. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Collée antama tuomio [17] ei ole ristiriidassa tämän kanssa, kun siinä todetaan, että ”kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi”. Toisin kuin yhteisöhankinnan verottamista ja yhteisöluovutuksen vapauttamista verosta koskevissa säännöksissä, kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan verovelvollisuus ei nimenomaan riipu liiketoimen aineellisesta verollisuudesta vaan liittyy yksinomaan laskussa mainitsemista koskevaan muodolliseen edellytykseen.

30. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeus ei ole myöskään esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saisivat perusteetonta etua. [18] Tästä seuraa myös, että palauttamiseen voidaan liittää edellytys, jolla estetään laskun laatijalle koituva perusteeton etu.

31. Mikäli laskussa mainittiin alun perin sellainen arvonlisäveron määrä, jota ei todellisuudessa tarvinnut suorittaa lainkaan tai mainitun suuruisena, vastaanottaja saa – ellei erikseen tehdyissä sopimuksissa muuta määrätä – nimittäin siviilioikeudellisin perustein oikeuden tältä osin ilman oikeudellista perustaa suoritetun summan palauttamiseen. [19] Kun kansallisten oikeussääntöjen mukaan veron palauttaminen laskun laatijalle edellyttää sitä, että lasku korvataan toisella tai sitä oikaistaan asianmukaisella tavalla, niillä varmistetaan se, että vastaanottaja saa palauttamista koskevaan oikeuteensa vetoamiseksi tarvitsemansa tiedot.

32. Tässä yhteydessä ei tarvitse antaa ratkaisua siitä, saavatko jäsenvaltiot vaatia tämän lisäksi sitä, että laskun laatija on todellisuudessa maksanut arvonlisäverona perusteettomasti suoritetun summan takaisin sopimuskumppanilleen. Alankomaiden hallituksen antaman selityksen mukaan Alankomaiden veroviranomaiset tosin ilmeisesti edellyttävät tätä, mutta kansallinen tuomioistuin ei ole tiedustellut sitä, onko tällainen lisäedellytys sallittu. [20]

33. Lopuksi on vielä todettava, että yhteisön oikeuteen ei myöskään sisälly erityisiä oikeussääntöjä veron oikaisemisesta sen tapauksen varalta, että suorite ei ole verollinen siinä

17 – Mainittu alaviitteessä 13, tuomion 29 kohta.

18 – Asia 104/86, komissio v. Italia, tuomio 24.3.1988 (Kok. 1988, s. 1799, 6 kohta); asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 47 kohta) ja asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok. 2008, s. I-2283, 41 kohta).

19 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken antamassaan tuomiossa (39 kohta) nimenomaisesti sallituksi sen, että arvonlisäveron neutraalisuus taataan perusteettoman edun palautusta koskevalla siviilioikeudellisella kanteella.

20 – Alankomaiden hallituksen edustaja myönsi myös suullisessa käsittelyssä, että tästä edellytyksestä ei säädetty kansallisessa lainsäädännössä nimenomaisesti ratkaisun kannalta merkityksellisenä ajanjaksona.

valtiossa, jonka arvonlisävero mainitaan laskussa, vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa.

34. Kuudennessa direktiivissä ei etenkään velvoiteta ensin mainittua jäsenvaltiota palauttamaan veroa vain sillä edellytyksellä, että uudessa laskussa ilmoitetaan toisen jäsenvaltion vero, kuten Italian hallitus katsoo. Tätä tarkoitusta varten ensin mainitun valtion pitäisi näet arvioida, onko laskun laatija velvollinen suorittamaan veron jossain toisessa jäsenvaltiossa ja minkä suuruisena se on suoritettava. Tämän toteaminen ei ole kuitenkaan ilman muuta mahdollinen valtiossa, jonka arvonlisävero pitäisi palauttaa. Saattaisi esimerkiksi olla niin, että toisessa valtiossa verovelvollinen ei olisi suorittaja vaan 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti vastaanottaja. Lisäksi siinä yhteydessä voitaisiin soveltaa vapautusta, jota ei ole yhdenmukaistettu, tai alennettua verokantaa.

35. Tästä huolimatta laskun laatija on kuitenkin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaan, luettuna yhdessä sen jäsenvaltion kansallisten täytäntöönpanosäännösten kanssa, jossa suorite on todellisuudessa verollinen, velvollinen mainitsemaan oikaistussa laskussa veron, jonka se on mahdollisesti velvollinen suorittamaan tässä valtiossa.

36. Tästä syystä toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että yhteisön oikeudessa ei kielletä jäsenvaltioita asettamasta laskussa virheellisesti mainitun ja siten kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti suoritettavaksi tulevan veron oikaisemisen edellytykseksi sitä, että verovelvollinen laatii asiakkaalleen jälkikäteen oikaistun laskun. Tämä pätee myös silloin, jos laskun vastaanottajalla ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

V Ratkaisuehdotus

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

1) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna direktiivillä 91/680/ETY, on tulkittava siten,

että laskun laatija on velvollinen suorittamaan laskussa mainitun jäsenvaltion arvonlisäveron kyseisessä valtiossa myös silloin, jos palvelu ei ollut siellä todellisuudessa verollinen.

2) Yhteisön oikeudessa ei kielletä jäsenvaltioita asettamasta laskussa virheellisesti mainitun ja siten kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti suoritettavaksi tulevan veron oikaisemisen edellytykseksi sitä, että verovelvollinen laatii asiakkaalleen jälkikäteen oikaistun laskun. Tämä pätee myös silloin, jos laskun vastaanottajalla ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.