JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
13 päivänä heinäkuuta 1995 *

1. Commissione tributaria centrale (veroylioikeus) on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä direktiivi) 10 artiklan 2 kohdan tulkinnasta. Tämä säännös koskee arvonlisäverosaatavan syntymishetkeä suoritettujen palvelujen osalta. Pääasiallisesti kysymys on siitä, onko sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan arvonlisäverosaatava *kaikkien* palvelujen osalta syntyy palvelun suoritushetkellä, yhteensopiva direktiivin kanssa.

Sovellettava yhteisön lainsäädäntö

2. Direktiivin tarkoituksena on, kuten sen otsikosta ilmenee, määritellä arvonlisäveron yhdenmukainen määräytymisperuste. Erityisesti sen tarkoituksena on niin pitkälle kuin mahdollista määritellä yhdenmukaisesti arvonlisäverosaatavan syntymishetki. Siinä erotetaan toisistaan toisaalta "verotettava tapahtuma", joka direktiivin 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa on määritelty tapahtumaksi, "... jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät", ja toisaalta "verosaatavan syntyminen", jolla 10 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan "veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista ..." Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetun pääsäännön mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Tästä poiketen 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin tietyissä olosuhteissa mahdollisuus lykätä verosaatavan syntymishetkeä. Mainittu säännös kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

— joko viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä,

* Alkuperäinen kieli: englanti.
1 — EYVL 1977 L 145, s. 1.

— tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,

— taikka, jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä."

3. Seuraavat direktiivin säännökset ovat myös relevantteja:

Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohta, jossa säädetään seuraavaa:

"Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta."

Direktiivin 22 artiklan 3 kohta, jossa säädetään seuraavaa:

"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."

Kansallinen lainsäädäntö

4. Palvelusuoritusten arvonlisäveroa koskevat Italian säännökset sisältyvät tasavallan presidentin 26.10.1972 antamaan asetukseen nro 633 (jäljempänä DPR). Sen 6 pykälän 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Palvelu katsotaan suoritetuksi, kun vastike on maksettu."

5. Mainitun asetuksen 21 pykälän 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on liiketoimen suoritushetkellä toimitettava lasku kahtena kappaleena siten kuin siitä on säädetty 6 pykälässä ..."

6. Asetuksen 41 pykälän 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos asiamies tai päämies toimintaansa tai ammattiansa harjoittaessaan ostaa tavaroita tai palveluja saamatta niistä laskua, tai jos laskutusvelvollinen on laatinut virheellisen laskun, asiamiehen tai päämiehen on korjattava tilanne seuraavasti:

a) jos tämä ei ole saanut laskua neljän kuukauden kuluessa liiketoimesta, hänen on 30 päivän kuluessa sen jälkeen esitettävä toimivaltaiselle viranomaiselle asiakirja kahtena kappaleena 21 pykälän mukaisesti ja samalla hänen on maksettava vastaava vero;

[...]"

Kansallinen tuomioistuin on ilmoittanut ennakkoratkaisupyynnössään, että vuonna 1993 DPR:ään tehdyllä muutoksella, jota ei sovelleta vireillä olevassa asiassa ja jonka mukaan laskun toimittamisella on nykyään enintään vuoden pituinen määräaika "joka lasketaan tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen suorittamisesta".

Tosiseikat

7. Pääasian kantaja, Italittica SpA, on italialainen kalanviljelyä harjoittava yhtiö. Se antoi erään kalanviljelyyn tarkoitetun rakennuksen rakentamisen toimeksi Sangiovanni Industrie Riunitelle (jäljempänä Sangiovanni). Yritykset tekivät kaksi sopimusta vuoden 1977 lopun ja vuoden 1979 välisenä aikana. Rakennuksen kokonaiskustannukset olivat 544 477 718 Italian liiraa (ITL). Sangiovanni toimitti kolme laskua, joiden yhteismäärä oli 206 262 058 ITL. Se toimitti 17.10.1980 *pro forma -laskun* 338 215 680 ITL:n suuruisesta jäännöksestä, joka vastasi jäljellä olevaa summaa (jäännös). Tässä laskussa ei mainittu Italittican maksettavaksi kuuluvaa arvonlisäveroa eikä arvonlisävero siten ollut vähennettävissä verotuksessa. Itse asiassa *pro forma* -laskua käytettiin rakennuskustannusavustusten hakemiseen paikallisilta viranomaisilta. Italittica sisällytti tehdyn työn arvon 31.12.1980 päivättyyn taseeseensa ja se kirjasi Sangiovannin saamisen *pro forma* -laskun määräisenä tilikohtaan "maksamattomat laskut".

8. Guardia di Finanza tarkasti Italittican kirjanpidon ja laati siitä 15.4.1982 päivätyn kertomuksen. Tämän jälkeen Italittica maksoi *pro forma* -laskun osoittaman velkansa ja Sangiovanni toimitti 3.5.1982 asianmukaisen laskun, josta ilmeni arvonlisäveron määrä. Trapanin paikallinen arvonlisäverovirasto oikaisi vuotta 1980 koskevaa Italittican vuotuista veroilmoitusta 31.7.1982 tehdyllä päätöksellään ja määräsi 94.7 miljoonan ITL:n suuruisen rahallisen rangaistuksen DPR:n 41 pykälän 4 momentin a kohdan rikkomisesta. Sangiovannilla oli ensisijainen velvollisuus periä Italitticalta arvonlisäveroa ja maksaa se arvonlisäverovirastolle, mutta vaikka Italittica oli palvelun vastaanottaja eikä suorittaja, DPR:n 41 pykälän 4 momentin a kohdan mukaan sillä oli toissijainen velvollisuus maksaa vero arvonlisäverovirastolle silloin, kun toimitettu lasku, jossa arvonlisäveroa ei mainittu, oli virheellinen. Italittica ei maksanut veroa, koska se luuli, ettei veroa pitänyt maksaa ennen jäännöksen maksamista. Italitticaa sakotettiin tämän toissijaisen velvollisuuden laiminlyönnistä.

9. Italittica valitti tästä sakosta Commissione tributaria di primo gradoon (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin veroasioissa). Italittica väitti DPR:n 6 pykälän 3 momenttiin vedoten, ettei verosaatava ollut syntynyt, koska se ei ollut vielä maksanut jäännöstä. Commissione tributaria di primo grado hyväksyi valituksen. Trapanin Commissione tributaria di secondo grado (toisen oikeusasteen tuomioistuin veroasioissa) säilytti ennallaan Commissione tributaria di primo gradon tuomion. Trapanin Commissione tributaria di secondo grado katsoi, että koska Italittica ei ollut maksanut velkansa jäännöstä, DPR:n 6 pykälän mukaan palveluja ei ollut "suoritettu" ja tästä syystä DPR:n 41 pykälän 4 momentin a kohtaa ei voitu soveltaa.

10. Arvonlisäverovirasto valitti Commissione tributaria centraleen (veroylioikeus). Tämä tuomioistuin katsoi, että DPR:n 6 pykälän 3 momentti saattoi olla ristiriidassa direktiivin ja erityisesti sen 10 artiklan 2 kohdan kanssa, koska

a) sen soveltamisalaa ei ole rajoitettu "tiettyihin liiketoimiin" tai "tietynlaisiin verovelvollisiin" ja siinä säädetään yleisluontoisesti, että vastikkeen maksaminen palvelusta on osa verotettavaa tapahtumaa tai ainakin verosaatavan syntymistä;

b) siinä ei aseteta minkäänlaista enimmäisrajoitusta sille ajalle, joka voi kulua maksun ja verotettavan tapahtuman välillä ja siten siinä käytännössä sallitaan se, että tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja mahdollisesti sopivat verosaatavan syntymishetken ajoittamisesta haluamalleen verokaudelle (mikä voi vaikuttaa myös muihin veroihin);

c) siinä ei ole säännöksiä suoritettujen palvelujen tai maksamattomien "erääntyneiden" summien kirjaamisesta tai näitä koskevista asiakirjoista, ja siten se voi estää viranomaisten ja veroviranomaisten suorittaman valvonnan tehokkaan vaikutuksen;

d) sillä voidaan poistaa "verotettavalta tapahtumalta" merkitys ja muuttaa verovelan tosiasiallista syntymishetkeä, ja tällä voi olla lukuisia vaikutuksia (esimerkiksi menettelyssä);

e) se voi johtaa yhteisön sisäisten palvelumarkkinoiden vääristymiseen, ottaen huomioon kansallisten säännösten väliset erot.

11. Tästä syystä Commissione tributaria centrale lykkäsi oikeudenkäyntiä ja pyysi yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

1) Voivatko jäsenvaltiot säätää neuvoston direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan nojalla, että "kauppahinnan vastaanottamista" on palvelujen suorittamisen osalta pidettävä tapahtumana, jonka perusteella "verosaatava syntyy"?

2) Onko 10 artiklan 2 kohdan mukaista "poikkeusta" käyttävän jäsenvaltion asetettava "verotettavasta tapahtumasta alkaen laskettava määräaika", jonka kuluessa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on toimitettava, vaikka "vastiketta ei vielä ole vastaanotettu"?

3) Onko 10 artiklan 2 kohdan mukaista "poikkeusta" käyttävän jäsenvaltion säädettävä yksityiskohtaiset säännöt suoritetun palvelun ja siitä maksettavan vastikkeen kirjaamisesta ja näitä koskevista asiakirjoista silloin, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu taikka kun "vastiketta ei ole vastaanotettu"?

suoritushetkellä ja DPR:n 6 pykälän mukaan palvelun suoritushetki on vastikkeen vastaanottamishetki. DPR:n 6 pykälää sovelletaan kaikkiin palveluihin.

13. Italian, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että direktiivin 10 artiklan 2 kohdan asianmukaisen tulkinnan perusteella jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy vastikkeen vastaanottamisella kaikkien palvelujen osalta. (Vaikka Italian hallitus vaatii, että kaikkiin edellä mainittuihin kysymyksiin on vastattava kielteisesti, sen esittämistä huomautuksista ilmenee selvästi, että se ehdottaa myönteisen vastauksen antamista ensimmäiseen kysymykseen.)

Direktiivin tulkinta

Ensimmäinen kysymys

12. Ensimmäisessä kysymyksessä tiedustellaan, voivatko jäsenvaltiot säätää direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetyn poikkeuksen nojalla, että verosaatava syntyy vastikkeen vastaanottamisella *kaikkien* palvelujen osalta. DPR:n 21 pykälän ja 6 pykälän yhtäaikainen soveltaminen johtaa tähän; 21 pykälän mukaan lasku on toimitettava palvelun

14. Ainoastaan komissio katsoo, että direktiivin 10 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sillä estetään jäsenvaltiota säätämästä samanlaista poikkeusta kuin DPR:n 6 pykälässä. Komissio katsoo, että Italian lainsäädännössä ei eroteta toisistaan "verotettavaa tapahtumaa" ja verosaatavan syntymishetkeä. Komission mukaan jäsenvaltiot voivat 10 artiklan 2 kohdassa säädetyn poikkeuksen perusteella muuttaa verosaatavan syntymishetkeä ainoastaan joidenkin palvelujen osalta. Toisaalta Italian lainsäädännössä poikkeuk-

sesta on tehty pääsääntö, minkä vuoksi se on direktiivin vastainen.

15. Ensi katsomalta voitaisiin ajatella, että 10 artiklan 2 kohdan sanamuoto tukee suppeaa tulkintaa, koska siinä puhutaan "poikkeuksesta" pääsääntöön ja viitataan "tiettyihin liiketoimiin". Mielestäni 10 artiklan 2 kohdan sanamuodossa ei kuitenkaan ole millään tavalla rajoitettu jäsenvaltiolla olevia vaihtoehtoja.

16. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on huomauttanut, sanan "poikkeus" käyttämistä voidaan selittää sillä, että suurin osa jäsenvaltioista tyytyi soveltamaan pääsääntöä eli sitä, että verosaatava syntyy tavaroiden luovutushetkellä tai palvelujen suoritushetkellä. Tästä vaihtoehdosta tuli siis pääsääntö. Vaikka tietyt jäsenvaltiot päättivät soveltaa vaihtoehtoista perustetta 10 artiklan 2 kohdassa sallituissa rajoissa, tätä voidaan silti perustellusti pitää poikkeuksena muiden jäsenvaltioiden soveltamaan pääsääntöön.

17. Ei myöskään voida väittää, että 10 artiklan 2 kohdassa oleva viittaus "tiettyihin liiketoimiin" tai "tiettyihin verovelvollisiin" välttämättä tarkoittaisi, että ainoastaan jotkut — mutta ei kaikki — liiketoimet tai henkilöt kuuluisivat poikkeuksen soveltamisalaan. Vaikka ilmaisu "tietyt liiketoimet" voi oikeastaan tarkoittaa "joitakin, mutta ei kaikkia liiketoimia", se voi myös tarkoittaa "tarkasti määriteltyjä liiketoimia" ilman minkäänlaista rajoitusta. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, sanaa "tietyt" käytetään muualla kuudennessa direktiivissä joskus siten, että sitä on tarkoitettu sovellettavan joihinkin mutta ei kaikkiin tapauksiin, ja joskus siten, että sillä ei yksinkertaisesti ole tarkoitettu sulkea pois kaikkia tapauksia. Direktiivin 22 artiklan 9 kohta on ensin mainitun kaltainen tapaus, jossa ilmaisua "tietyt velvoitteet" (kaikilla kyseisenä aikana todistusvoimaisella yhdeksällä kielellä) on nimenomaisesti käytetty vastakohtana ilmaisulle "kaikki velvoitteet". Toiseksi mainittua tapausta vastaa 27 artiklan 1 kohta, jonka mukaan neuvosto voi antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön erityistoimenpiteitä "tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi". (Saksan- ja espanjankielisissä teksteissä käytetään hieman erilaista sanamuotoa.) Tällä säännöksellä voidaan tuskin tarkoittaa, etteivät jäsenvaltiot saisi estää kaikentyyppisiä veropetoksia; sen on katsottava tarkoittavan, että jäsenvaltion, joka haluaa poiketa direktiivin säännöksistä, on täsmennettävä, minkä tyyppisiä veropetoksia se pyrkii estämään.

18. Itse perustamissopimuksen eri määräyksiin sisältyy samanlaista epäselvyyttä. Perustamissopimuksen 168 a artiklassa säädettiin

yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen perustamisesta. Ennen kuin tätä artiklaa muutettiin Euroopan unionista tehdyllä sopimuksella, siinä säädettiin mahdollisuudesta antaa mainitulle tuomioistuimelle toimivalta ratkaista "tietynlaiset, luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden sen käsiteltäviksi saattamat asiat". Siten olisi voitu kysyä, olisiko kaikki luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden vireille panemat asiat voitu siirtää ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimeen.

19. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa epäselvyys ilmentää selvästi sitä, että sanamuotoon perustuva lähestymistapa on hyödytön jopa verolainsäädännössä. Tästä syystä on tarpeen käyttää muita tulkintatapoja.

20. Komissio perustaa direktiivin 10 artiklan 2 kohtaa koskevan suppean tulkintansa säännöksen lainsäädäntöhistoriaan. Suullisessa käsittelyssä se viittasi niihin säännöksiin, jotka korvattiin 10 artiklan 2 kohdalla, eli toisen arvonlisäverodirektiivin [2] 6 artiklan 4 kohtaan, jossa säädettiin seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu palvelun suoritushetkellä. Jos suoritettavat palvelut ovat kestoltaan määräämättömiä tai jos ne ylittävät tietyn ajanjakson taikka jos niistä suoritetaan ennakkomaksuja, jäsenvaltio voi säätää, että verotettava tapahtuma on toteutunut koko laskutetun tai vastaanotetun määrän osalta jo laskun toimittamishetkellä tai viimeistään ennakkomaksun vastaanottamishetkellä."

Asiassa Mazzalai vastaan Ferrovia del Renon [3] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

"Toisen neuvoston direktiivin 6 artiklan 4 kohtaa ei voida tulkita siten, että sen mukaan palvelun suoritushetki voitaisiin samaistaa laskun toimittamishetkeen tai ennakkomaksun suoritushetkeen, jos nämä tapahtuvat sen jälkeen kun palvelu on suoritettu."

Yhteisöjen tuomioistuin teki tämän päätelmän, koska "kyseisessä kohdassa ei mainita mahdollisuutta lykätä kyseistä hetkeä sen ajankohdan jälkeen, jolloin palvelu tai palvelut on suoritettu kokonaisuudessaan". [4]

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa noudatettavat menetelmät ja menettelyt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu neuvoston direktiivi (EYVL C 71, 14.4.1967, s. 1301/67)

3 — Asia 111/75 (Kok. 1976, s. 657).

4 — Edellinen alaviite, tuomion 15 ja 16 kohta.

21. Komissio väittää pyrkineensä ehdottomasti noudattamaan periaatetta, jonka mukaan verosaatava syntyy palvelun suorittamisella, sallimalla harvoja poikkeuksia tästä periaatteesta neuvostolle tekemässään kuudennetta direktiiviä koskevassa ehdotuksessa. [5] Direktiivin 10 artiklan 2 kohtaa, jolla toisen direktiivin 6 artiklan 4 kohta on korvattu, pitäisi komission mukaan tulkita sen lainsäädäntöhistorian perusteella.

22. Mielestäni vaikuttaa kuitenkin siltä, että komission väite voisi tukea päinvastaista päätelmää. Nimenomaan se seikka, että neuvosto sääti direktiivin 10 artiklan 2 kohdan sisällyttämättä siihen toisen direktiivin 6 artiklan 4 kohdassa mainittuja rajoitettuja poikkeuksia sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut niitä Mazzalai-tapauksessa ja komission ehdotuksessa, antaa vakavan aiheen ajatella, että neuvoston tarkoituksena oli antaa jäsenvaltioille paljon laajempi harkintavalta veron syntymishetken määrittämisessä. Ranskan hallitus väitti suullisessa käsittelyssä, että neuvosto sääti direktiivin 10 artiklan 2 kohdan sen nykyisessä sanamuodossa, jotta tietyt jäsenvaltiot, esimerkiksi Italia ja Ranska, voisivat säilyttää ennallaan lainsäädäntönsä, joiden mukaan palveluihin liittyvä verosaatava syntyy vastikkeen maksamishetkellä.

23. Laajempaa tulkintaa voidaan pitää perusteltuna erään lisäperusteen vuoksi. Jos katsotaan, että käsite "tietyt" tarkoittaa "joitakin, vaan ei kaikkia" eikä "selvästi määriteltyjä", tämä aiheuttaisi vakavan ongelman sekä jäsenvaltioille että veronmaksajille. Direktiivissä ei missään kohdassa eritellä, mitä tietyt liiketoimet tai tietyt verovelvollisryhmät ovat. Jos mainittua tulkintaa noudatetaan, on siten mahdotonta tietää tarkasti, mitä direktiivissä tarkoitetaan. Olisi myös mahdotonta päätellä pelkästään direktiivin perusteella, kuinka suurta osaa liiketoimista poikkeus koskee. Vaikka osuus voitaisiin jotenkin päätellä, direktiivin perusteella on mahdotonta päätellä, mitä liiketoimia poikkeuksen on tarkoitettu koskevan ja mitä ei. Tällaiset vaikeudet vältetään tulkitsemalla käsitettä "tietyt" toisella tavalla ja katsomalla sen tarkoittavan "selvästi määriteltyjä". Siinä määrin kuin jäsenvaltio tekee selväksi, mitä tavaran luovutuksia ja palvelujen suorituksia poikkeus koskee, veronmaksajilla on varmuus siitä, että poikkeuksen alaan kuuluvat liiketoimet tai verovelvollisryhmät on valittu direktiivin mukaisesti.

24. Komissio väittää, että Italian lainsäädännössä ei nimenomaisesti eroteta toisistaan verotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymishetkeä, mikä tarkoittaa, että poikkeuksesta on tehty pääsääntö. Olen eri mieltä. En katso, että verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymishetken välinen ero on relevantti direktiivin 10 artiklan 2 kohdan

5 — *Euroopan yhteisöjen tiedotteen* täydennysosa 11/73, s. 13.

kolmannen alakohdan toisessa luetelmakohdassa mainitun vaihtoehdon käyttämisen kannalta. Tämä vaihtoehto on erilainen kuin se vaihtoehto, joka on mainittu saman alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa, jossa nimenomaisesti todetaan, että verotettava tapahtuma on sen ajanjakson lähtökohta, jonka päättyessä verosaatava syntyy. Ensin mainittu vaihtoehto tarkoittaa ainoastaan verosaatavan syntymishetkeä eikä siinä mainita verotettavasta tapahtumasta. Tätä vaihtoehtoa käyttäessä, verotettavaa tapahtumaa on turha mainita, koska direktiivin järjestelmän kannalta ainoastaan verosaatavan syntymishetkellä on merkitystä. Liiketoimeen sovellettava verokanta (12 artiklan 1 kohdan a alakohta) ja asiakkaan vähennysoikeuden syntymishetki (17 artiklan 1 kohta) määräytyvät verosaatavan syntymishetken mukaan. Sen mukaan määräytyy myös se, mihin veroilmoitukseen myyjä ja asiakas sisällyttävät liiketoimen (22 artiklan 4 kohta) ja siten se, milloin myyjä tai palvelujen suorittaja maksaa veron (22 artiklan 5 kohta). Jos jäsenvaltio valitsee verosaatavan syntymishetkeksi kaikkien palvelujen osalta vastikkeen maksamishetken, sen ei siten ole tarpeen lainsäädännössään nimenomaisesti erottaa toisistaan verotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymishetkeä.

25. Direktiivin säännöksistä ei voida johtaa sitä päätelmää, että 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa mainittuja eri vaihtoehtoja olisi tulkittava suppeasti. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa vahvistetun pääsäännön mukaan verosaatavan syntymishetkellä tarkoitetaan hetkeä, jolloin tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa määritellään tiettyjä vaihtoehtoja sitä varten, milloin jäsenvaltiot voivat säätää verosaatavan syntymishetkeksi muun kuin tavaroiden luovutushetken tai palvelujen suoritushetken. Ei ole mitään syytä suosia yhtä vaihtoehtoa tulkitsemalla muita vaihtoehtoja suppeasti. Kuten Ranskan hallitus väittää, saattaa itse asiassa olla käytännöllisempää säätää, että palveluihin liittyvä verosaatava syntyy vastikkeen maksamishetkellä eikä palvelun suoritushetkellä. Useissa tapauksissa veroviranomaisille saattaa olla helpompaa määrittää vastikkeen maksamispäivä kuin palvelun suorituspäivä. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaisten vaihtoehtojen suppea tulkinta saattaa siten estää jäsenvaltiota valitsemasta käytännöllisintä ratkaisua.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että sellainen säännös, jossa verosaatavan syntymishetkeksi vahvistetaan kaikkien palvelujen osalta vastikkeen maksamishetki, mahdollistaa sen, että palvelusuoritusta koskevan sopimuksen osapuolet voivat valita verosaatavan syntymispäivän. Mielestäni tällainen väite on täysin merkityksetön. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, vero ei ole vähennyskelpoinen ennen verosaatavan syntymistä. Tästä syystä veron-

maksajalla ei ole intressiä lykätä verosaatavan syntymishetkeä, jos hän haluaa hyötyä vähennyksistä. Ranskan hallitus huomauttaa perustellusti, että maksamishetki on neuvoteltavissa ja sovittavissa osapuolten kesken ja on erittäin epätodennäköistä, että palvelujen suorittajat haluaisivat lykätä maksun saamista suorittamistaan palveluista. Jos maksupäivä valitaan verosaatavan syntymishetkeksi, palvelujen suorittajalla ei ole minkäänlaista intressiä lykätä verovelvollisuuden syntymistä. Palvelujen suorittaja voi itse päättää, milloin palvelut suoritetaan, tai hän voi sopia siitä toisen osapuolen kanssa. Tämä tarkoittaa, että hän voi omasta tahdostaan tai toisen osapuolen kanssa sopien päättää, milloin verosaatava syntyy direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetun pääsäännön mukaisesti.

27. Komissio väittää, että direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan sanamuoto tukee sen omaa käsitystä 10 artiklan 2 kohdan tulkinnasta, jonka perusteella poikkeus on käsitetty liian laajasti Italian lainsäädännössä. Olen eri mieltä. Katson, että 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa käytetystä sanamuodosta ei millään tavalla ole apua 10 artiklan 2 kohdan tulkinnassa. Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohta koskee veron perusteen alentamista eikä verotettavaa tapahtumaa tai verosaatavan syntymishetkeä.

28. En myöskään katso, että olisi direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetyn laskun (tai laskuna toimivan asiakirjan) toimittamisvelvollisuuden vastaista — kuten on väitetty — asettaa verosaatavan syntymispäiväksi vastikkeen maksupäivä. Nämä kaksi asiaa ovat täysin toisistaan riippumattomia. Laskun toimittamisvelvollisuudella ei ole mitään loogista yhteyttä siihen, että verosaatava määritellään syntyväksi palvelun maksamishetkellä. Huolimatta siitä, kuinka suppeasti 10 artiklan 2 kohtaa tulkitaan, jäsenvaltiot voivat kuitenkin käyttää valintamahdollisuutta joidenkin liiketoimien osalta; tällöin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukainen velvollisuus toimittaa lasku säilyy. Mielestäni on täysin 22 artiklan 3 kohdan mukaista, että verosaatava syntyy vastikkeen vastaanottamishetkellä.

29. Vaikka 10 artiklan 2 kohdan oikean tulkinnan mukaan poikkeusta ei voitaisi soveltaa kaikkiin liiketoimiin, tämä ei tarkoittaisi sitä, että Italian lainsäädäntö olisi ristiriidassa direktiivin kanssa. Ranskan hallitus huomauttaa, että palvelujen suorittaminen on osa direktiivin kattamia liiketoimia, eli tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia. Sen mielestä DPR:n 6 pykälä on yhteensopiva direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kanssa riippumatta siitä, miten sanaa "tietyt" tulkitaan. Ranskan hallitus toteaa, että myös Ranskan lainsäädännössä verosaatava syntyy palvelujen osalta vastikkeen maksamishetkellä. Mielestäni tämä huomautus on sisällöl-

lisesti oikea. Toisin kuin palvelujen suorittamisen osalta, DPR:n 6 pykälässä säädetään tavaroiden luovutuksen osalta, että verosaatava syntyy tavaroiden luovutushetkellä (lukuun ottamatta tiettyjä erityisiä poikkeuksia). Tästä syystä DPR:n 6 pykälä sisältää yhden säännön tavaroiden luovutuksia varten ja toisen, erilaisen säännön verosaatavan syntymishetken määrittämiseksi palvelujen suorittamisen osalta. On selvää, että Italian lainsäädännössä palvelujen tarjoamista käsitellään direktiivin V osastossa määriteltyjen veronalaisten liiketoimien osaryhmänä, johon 10 artiklan 2 kohta soveltuu.

30. Ei myöskään näytä siltä, että Italian lainsäädännön soveltaminen vaikuttaisi vahingollisesti yhteisön omiin varoihin tai kilpailuolosuhteisiin sen alueella.

31. Tästä syystä mielestäni direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat päättää, että vastikkeen vastaanottaminen on palvelujen suorittamisen osalta tapahtuma, jonka perusteella verosaatava syntyy. Italia on tehnyt näin DPR:n 6 pykälässä.

Toinen kysymys

32. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko olemassa enimmäisaikaa, jolla laskun toimittamista voidaan lykätä. On muistettava, että DPR:n 21 pykälän 4 momentin mukaan lasku on toimitettava liiketoimen suoritushetkellä, joka on puolestaan määritetty DPR:n 6 pykälässä. DPR:n 6 pykälä ja 21 pykälä tarkoittavat yhdessä, että palvelusuoritusten osalta lasku pitäisi toimittaa vastikkeen maksamishetkellä. Laskun toimittamiselle ei ole muuta määräaikaa.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että koska laskun toimittamiselle ei ole muuta määräaikaa, osapuolet voivat valita sopivimmaksi katsomansa ajankohdan veron maksamiselle. Mielestäni tällainen väite on merkityksetön edellä esitetyistä syistä (26 kohta).

34. Ranskan hallitus väittää, että koska laskuja koskevia säännöksiä sisältävässä direk-

tiivin 22 artiklan 3 kohdassa ei nimenomaisesti aseteta määräaikaa laskun toimittamiselle, se pitää toimittaa verotettavan tapahtuman toteutuessa. Ranskan hallitus huomauttaa, että jäsenvaltiot saattavat käytännöllisistä syistä sallia verovelvollisten toimittavan laskut myöhempänä ajankohtana. Jos jäsenvaltio poikkeaa tällä tavalla siitä pääsäännöstä, jonka mukaan lasku pitää toimittaa verotettavan tapahtuman toteutuessa, sen pitää nimenomaisesti asettaa määräaika, jonka kuluessa lasku on toimitettava. Samoin Ranskan hallitus katsoo, että tämä pätee riippumatta siitä, onko jäsenvaltio käyttänyt direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua poikkeusmahdollisuutta.

35. Tältä osin en ole samaa mieltä Ranskan hallituksen kanssa. Voidaan todeta, että direktiivissä määritellään täsmällisesti verotettavan tapahtuman toteutumishetki sekä verosaatavan syntymishetki. Kuten olen jo selittänyt, nämä hetket ovat tärkeitä direktiivissä säädetyssä järjestelmässä, koska niiden perusteella määräytyvät verokanta, vastike, joka palvelun suorittajan on kirjattava liiketoimesta, sekä näin myös maksupäivä ja asiakkaan vähennysoikeuden syntymishetki. Sitä vastoin direktiivissä ei tarkkaan määritellä, milloin lasku on toimitettava. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa säädetään ainoastaan, että verovelvollisen on toimitettava lasku kaikista toisille verovelvollisille luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista ja kaikista toisilta verovelvollisilta saamistaan maksuista. Se seikka, ettei säännöksessä ole mainintaa siitä, milloin lasku on toimitettava, osoittaa, että mainitulla ajankohdalla on yleensä toissijainen merkitys direktiivin järjestelmässä. Verovelvollisten on toimitettava laskut toisille verovelvollisille tekemistään tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista varmistaakseen sen, että liiketoimesta jää tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan ja heidän asiakkaidensa kirjanpitoon sellainen tosite, joka tukee niitä merkintöjä, jotka nämä tekevät tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta maksettavaa myyntiveroa sekä vähennyskelpoisiin ostoihin sisältyvää veroa koskevissa, tietyn ajanjakson kattavissa veroilmoituksissaan. Koska 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan verosaatava syntyy ennakkomaksun suorittamisella, vaikka tavaroita ei vielä olisi luovutettu tai palveluja suoritettu, verovelvollisten on toimitettava laskut tällaisista ennakkomaksuista. Laskuja koskevat edellytykset liittyvät 22 artiklan 2 kohdassa verovelvollisille asetettuun yleiseen velvollisuuteen pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Verovelvollisten voidaan olettaa pitävän ajan tasalla olevaa kirjanpitoa ja niillä on joka tapauksessa viimeistään jaksoittaisen veroilmoituksen jättöpäivänä oltava jäljennökset myynti- ja ostolaskuista tositteina ilmoittamastaan nettomääräisestä verovelasta. En kuitenkaan näe mitään syytä tulkita direktiiviä siten, että siinä vahvistettaisiin tietty päivä, johon mennessä lasku on toimitettava, tai että siinä velvoitettaisiin jäsenvaltio vahvistamaan tällaisen päivän. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, jäsenvaltiot voivat kuitenkin 22 artiklan 8 kohdan mukaan tehdä niin; tässä kohdassa jäsenvaltioille annetaan yleinen oikeus säätää

muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

12 artiklan 2 kohdassa tähän on nimenomaisesti varauduttu siten, että jäsenvaltioiden sallitaan tehdä 10 artiklan 2 kohdan toisessa ja kolmannessa alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa tarvittavia tarkennuksia tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen hetkellä sovellettavan verokannan huomioon ottamiseksi.

36. Tässä yhteydessä tulee esiin kysymys siitä, että jos jäsenvaltio 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sisältämän vaihtoehdon mukaisesti liittää verosaatavan syntymishetken laskutuspäivään, onko sen silloin määrättävä päivä, johon mennessä lasku on toimitettava; sama kysymys tulee esille mainitun alakohdan toisen luetelmakohdan yhteydessä, koska laskutushetken lykkääminen yleensä lykkää maksamishetkeä ja tästä syystä myös hetkeä, jolloin verosaatava syntyy mainitun säännöksen mukaan. Näissä säännöksissä ei kuitenkaan nimenomaisesti velvoiteta jäsenvaltiota säätämään laskun toimittamispäivästä. Ei myöskään vaikuta siltä, että niiden olisi tärkeää tehdä niin. Ensinnäkin jäsenvaltio voi 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetun vaihtoehdon mukaisesti niin halutessaan säätää määräajan, jonka kuluttua verosaatava syntyy huolimatta siitä, onko lasku jo toimitettu. Lisäksi käytännön syistä on myyjän edun mukaista toimittaa lasku mahdollisimman nopeasti, koska myyjälle on pääasia saada maksu mahdollisimman pian. Verovelvollinen asiakas ei ole halukas maksamaan myyjälle ennen kuin hän saa asianmukaisen laskun, joka oikeuttaa veloitetun veron vähentämiseen. Pitää paikkansa, että verokannan muuttuessa saattaisi olla mahdollista kiertää veroa keinottelemalla verosaatavan syntymishetkellä. Direktiivin

37. Tämän vuoksi ei näytä olevan mitään pakottavaa syytä tulkita direktiiviä siten, että siinä asetettaisiin laskun toimittamispäivä tai velvoitettaisiin jäsenvaltio asettamaan tällaisen päivän. Tästä syystä riittää, että jäsenvaltioille jätetään tältä osin harkintavaltaa, edellyttäen, että ne noudattavat yleistä velvollisuuttaan huolehtia siitä, että veroa sovelletaan asianmukaisesti. Näin on erityisesti siksi, että laskutusjärjestelyt voivat suuresti vaihdella yrityksen tai toimialan mukaan. Direktiivin suppea tulkinta saattaisi aiheettomasti häiritä vakiintunutta kauppatapaa.

38. Tästä syystä olen sitä mieltä, että direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaista poikkeusta käyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen täsmentämään päivää, johon mennessä lasku on toimitettava.

Kolmas kysymys

39. Kolmannessa kysymyksessä tiedustellaan, velvoitetaanko direktiivissä jäsenvaltio säätämään palvelusuoritusta ja siitä maksettavaa vastiketta koskevista asiakirjoista, kun se käyttää direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaista poikkeusta.

40. Direktiivin 22 artiklassa, joka koskee maksuvelvollisten velvoitteita kotimaisissa liiketoimissa, säädetään erityiset säännöt asiakirjoista, jotka verovelvollisen on säilytettävä. Lukuun ottamatta tiettyjä laskujen ja ilmoitusten laatimiseen ja sisältöön liittyviä vaatimuksia 22 artiklan 2 kohdassa asetetaan verovelvollisille ainoastaan yleinen velvollisuus pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Lisäksi 22 artiklan 8 kohdassa säädetään jäsenvaltioiden oikeudesta asettaa muita velvoitteita, joita ne pitävät välttämättömänä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja perimiseksi sekä veropetosten estämiseksi.

41. Direktiivissä annetaan jäsenvaltioille siten huomattavaa harkintavaltaa niiden laatiessa veron asianmukaiseksi soveltamiseksi tarvittavia säännöksiä. Laaja harkintavalta vaikuttaa asianmukaiselta, sillä jäsenvaltioiden on otettava huomioon lukuisia näkökohtia säännöksiä laatiessaan; tällaisia ovat muun muassa erot yritysten koossa ja liiketoiminnan luonteessa sekä yhtiöoikeudessa tai välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössä kirjanpidolle asetetut erityiset vaatimukset. Kirjanpitosääntöjen laatimisen lisäksi jäsenvaltioiden voidaan edellyttää suorittavan jaksoittaisia tarkastuksia varmistaakseen, että verovelvolliset noudattavat näitä sääntöjä. Jäsenvaltiot voivat haluta tilianalyysimenetelmien avulla täydentää erityisesti sellaisten pienten yritysten tarkastusta, joilla ei ole tyydyttäviä sisäisiä tarkastusmenetelmiä.

42. Tätä taustaa vasten yhteisöjen tuomioistuimen on tuskin aiheellista tulkita direktiiviä siten, että siinä jäsenvaltiota velvoitettaisiin asettamaan sellaisia erityisiä edellytyksiä, joita direktiivissä ei nimenomaisesti mainita. Tärkeää on se, että jäsenvaltion pitäisi niin pitkälle kuin mahdollista varmistaa, että verovelvolliset kirjaavat ja tilittävät veron kaikista tavaran luovutuksista ja palvelujen suorituksista ja vaativat arvonlisäveron vähentämistä ainoastaan oikeutetuista liiketoimintaan liittyvistä kuluista. Mielestäni direktiivin pitäisi tulkita jättävän jäsenvaltioille huomattavaa harkintavaltaa niiden laatiessa sääntöjä mainitun tavoitteen saavuttamiseksi.

43. Tästä syystä olen sitä mieltä, ettei direktiivissä velvoiteta jäsenvaltiota säätämään

suoritettua palvelua ja siitä maksettavaa vastiketta koskevista asiakirjoista ja kirjaamisesta muutoin kuin että niiden on vaadittava, että lasku toimitetaan 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Sillä, onko jäsenvaltio käyttänyt 10 artiklan 2 kohdassa sallittua poikkeusta, ei mielestäni ole merkitystä tämän kysymyksen kannalta.

Seuraukset Italian lainsäädännön mahdollisesta ristiriidasta direktiivin kanssa

44. Tästä syystä Italian lainsäädäntö ei mielestäni ole ristiriidassa direktiivin kanssa. Vaikka se olisikin, Italian viranomaiset eivät voisi vedota direktiiviin Italitticalle määrätyn rangaistuksen perusteeksi silloin, kun tämä on noudattanut Italian lainsäädäntöä.

45. On selvää, että jos direktiiviä ei ole asianmukaisin säännöksin täytäntöönpantu, ainoastaan yksityiset oikeussubjektit voivat vedota direktiiveihin valtion toimielimiä vastaan eikä toisin päin. Jäsenvaltion viranomaiset eivät siis voi asettaa yksityiselle oikeussubjektille velvoitteita siten, että ne jättävät soveltamatta omaa lainsäädäntöään, jonka ne katsovat olevan ristiriidassa direktiivin kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Faccini Dori vastaan Recreb [6] antamassaan tuomiossa, että jos direktiiviä ei ole pantu täytäntöön, yksityinen oikeussubjekti ei voi toista yksityistä vastaan vedota direktiiviin perustuvaan oikeuteen eikä vaatia kansallisessa tuomioistuimessa tällaisen oikeuden toteuttamista. Varsinkaan valtio ja sen toimielimet eivät voi vedota direktiiviin asettaakseen yksityisille oikeussubjekteille velvoitteita silloin, kun direktiiviä ei ole asianmukaisin toimenpitein täytäntöönpantu. [7]

46. Ei myöskään voida vaatia, että Italian lainsäädännön olisi vastoin sen ilmeistä merkitystä tulkittava olevan yhteensopiva direktiivin kanssa. Pääsääntö, jonka mukaan kansallisten tuomioistuinten on tulkittava kansallista lakia direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen perusteella, ei sovellu silloin, kun kansallisen lainsäädännön tällaisen tulkinnan seurauksena olisi rikosoikeudellinen vastuu sellaisissa olosuhteissa, joissa tällaista vastuuta ei synny yksin kansallisen lainsäädännön perusteella. Syynä tähän rajoitukseen on se, että rikoslainsäädännön laaja tulkinta on perustavaa laatua olevan laillisuusperiaatteen vastaista (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) [8].

6 — Asia C-91/92 (Kok. 1994, s. I-3325).

7 — Asia 14/86, Pretore di Salò v. x (Kok. 1987, s. 2545, 19 ja 20 kohta).

8 — Asia 80/86, Kolpinghuis Nijmegen (Kok. 1987, s. 3969, 13 kohta) ja yhdistetyt asiat C-206/88 ja C-207/88, Vessoso ja Zanetti (Kok. 1990, s. I-1461), ratkaisuehdotukseni 24—26 kohta.

Ratkaisuehdotus

47. Tästä syystä esitetyt kysymykset on mielestäni ratkaistava seuraavasti:

1) Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 10 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltio voi säätää, että vastikkeen vastaanottamista on palvelujen suorittamisen osalta pidettävä tapahtumana, jonka perusteella verosaatava syntyy.

2) Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan toisen luetelmakohdan mukaista poikkeusta käyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen asettamaan verotettavasta tapahtumasta alkaen laskettavaa määräaikaa, jonka kuluessa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on toimitettava, kun vastiketta ei vielä ole vastaanotettu.

3) Edellä mainittua poikkeusta käyttävän jäsenvaltion ei tarvitse säätää yksityiskohtaisia sääntöjä suoritetun palvelun ja siitä maksettavan vastikkeen kirjaamisesta tai näitä koskevista asiakirjoista silloin, kun laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei ole toimitettu taikka kun vastiketta ei ole vastaanotettu.