JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

13 päivänä maaliskuuta 2008 [1]

1. Italiaan sijoittautunut yhtiö vastaanotti meriliikenteen palveluja muualle sijoittautuneilta toimijoilta, jotka eivät laskuttaneet arvonlisäveroa. Yhtiö uskoi virheellisesti näiden palvelujen olevan vapautettuja arvonlisäverosta, eikä se kirjannut niitä arvonlisäverotililleen. Yhtiön olisi pitänyt käännetyn verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti ilmoittaa velvollisuudestaan maksaa ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka se sitten olisi vähentänyt myynteihin sisällytettävästä verosta. Tästä olisi aiheutunut kaksi arvonlisäverokirjausta, jotka mitätöivät toisensa, joten veroviranomaisille ei olisi tarvinnut suorittaa maksuja lainkaan.

2. Yhtiö kuitenkin saavutti saman tuloksen jättämällä ilmoittamatta ja vähentämättä ostoihin sisältyvän veron mutta maksamalla myynteihin sisältyvän veron täysimääräisenä.

3. Havaittuaan virheen veroviranomaiset pyrkivät perimään ilmoittamatta jätetyn ostoihin sisältyvän veron käyttäen kansallisessa lainsäädännössä säädettyä oikeutta arvioida uudelleen neljän edeltävän vuoden aikana tehtyjä arvonlisäveroilmoituksia mutta kieltäytyvät hyväksymästä, edelleen kansallisessa lainsäädännössä säädetyn määräajan nojalla, vähennyksiä, joita ei ollut ilmoitettu veroilmoituksessa, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi.

4. Käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä Commissione Tributaria Provinciale di Genova esittää täten kysymyksen, onko ristiriitaisista määräajoista syntynyt tilanne, jossa veroviranomainen perii arvonlisäveroa, jota ei tarvitsisi maksaa, jos menettelyä olisi noudatettu oikein, yhteisön oikeuden arvonlisäverosäännösten mukainen.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

5. Yhteisön arvonlisäverotusta säännellään tällä hetkellä direktiivillä 2006/112,[2] joka tuli voimaan 1.1.2007 ja jolla kumottiin ja korvattiin voimassa ollut lainsäädäntö, minkä tavoitteena oli varmistaa kaikkien sovellettavien säännösten selkeä ja toimiva esitystapa laatimalla uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka ei periaatteessa muuteta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä.[3]

6. Nyt esillä oleva asia koskee vuosia 2000 ja 2001, jolloin tärkeimmät säännökset sisältyivät ensimmäiseen ja kuudenteen direktiiviin.[4] Viittaan jäljempänä näiden direktiivien säännöksiin ja teen näin luettavuuden vuoksi preesens-muodossa, vaikka ne eivät olekaan enää voimassa. Näiden säännösten sisältö ja suureksi osaksi sanamuotokin on pysynyt muuttumattomana direktiivissä 2006/112, ja vertailun vuoksi mainitsen myös vastaavat säännökset viimeksi mainitussa direktiivissä.

7. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän olennaisista peruspiirteistä säädetään ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa seuraavaa:[5]

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.

– –”

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301); jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna useaan kertaan).

5 – Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohta.

8. Vähennysmekanismista säädetään jäsenvaltion sisäisten liiketoimien osalta kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa seuraavaa: [6]

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –”

9. Näin ollen toimittajat perivät tavallisesti arvonlisäveron (ostoihin sisältyvä vero) kussakin luovutusketjun välivaiheessa verovelvollisilta, jotka perivät arvonlisäveron (myyntiin sisältyvä vero) asiakkailtaan. Tämän jälkeen verovelvollinen tilittää veroviranomaiselle myyntiin sisältyneen veron vähennettyään siitä vastaavan ostoihin sisältyneen veron.

10. Tämä ei kuitenkaan aina ole käytäntö.

11. Ensiksikin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdassa säädetään tietyistä vähennysoikeuteen liittyvistä poikkeuksista. Artiklan 6 kohdassa säädetään, että (ottaen huomioon, että sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle) jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, kunnes neuvosto päättää, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Saman artiklan 7 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat, jollei neuvotteluista muuta johdu, suhdannesyistä rajoittaa kaikkien tai tiettyjen investointi- tai muiden tavaroiden vähennysoikeutta kokonaan tai osittain taikka tämän sijasta verottaa verovelvollisen itse valmistamia tai maan alueelta ostamia taikka maahantuomia tavaroita siten, että verotus ei ylitä sitä arvonlisäveron määrää, joka rasittaisi vastaavien tavaroiden hankintaa.

6 – Tosiseikkojen tapahtumahetkellä 17 artiklan 2 kohdan teksti sisältyi 28 artiklan f alakohtaan. Nykyään 17 artiklan 1 ja 2 kohdan teksti sisältyy direktiivin 2006/112 167 artiklaan ja 168 artiklan a alakohtaan.

12. Toiseksi on olemassa arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, jolloin hankkijalla ei ole mitään vähennettävää, vaikka hankinnat olisikin tehty hänen verollisia liiketoimiansa varten.

13. Tällaisia arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia ovat avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten rahtaus ja vuokraus kaupalliseen toimintaan.[7]

14. Kolmanneksi tiettyihin ryhmiin kuuluvien liiketoimien osalta arvonlisäverovelvollinen ei ole suorittaja vaan hankkija. Tällöin suorittaja vähentää hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron mutta ei veloita hankkijalta myynteihin sisältyvää veroa. Hankkijan on itse maksettava arvonlisävero liiketoimesta, mutta jos hankintaa käytetään verovelvollisen omiin arvonlisäverovelvollisiin myyntiliiketoimiin, 17 artiklan 1 ja 2 kohdan nojalla määrä muuttuu välittömästi vähennyskelpoiseksi.

15. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan[8] nojalla arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan saamistaan palveluista ”henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonlisäverovelvollisina ja joille toimitetaan 28 b artiklan C –– kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan”.[9] Kuudennen direktiivin 28 b artiklan C kohdassa[10] säädetään ”tavaroiden yhteisökuljetuspalvelusta”, joka on 1 alakohdassa annetun määritelmän mukaisesti ”kuljetusta, jonka lähtöpaikka ja saapumispaikka sijaitsevat kahden eri jäsenvaltion alueella”, ja jonka osalta 2 alakohdassa säädetään, että palvelun suorituspaikka on lähtöpaikka.

16. Vähennysoikeuden käytöstä tällaisissa tilanteissa säädetään 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa[11] seuraavaa: ”vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta: –– verovelvollisen ollessa 21 artiklan 1 alakohdan mukaan vastaanottaja tai ostaja, kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista ––”.

7 – Kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 kohta, tulkittuna yhdessä 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan kanssa; direktiivin 2006/112 148 artiklan a ja c alakohta.

8 – Tosiseikkojen tapahtumahetkellä 28 g artiklan; ks. direktiivin 2006/112 196 artikla.

9 – Tätä kutsutaan yleisesti käännetyn verovelvollisuuden mekanismiksi. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan muiden säännösten nojalla mekanismia sovelletaan myös muunlaisiin tavaroiden tai palvelujen suorituksiin, joiden tarjoaja ei ole sijoittautunut hankkijan jäsenvaltioon (tai jäsenvaltioon, jossa luovutus tapahtuu), huolimatta siitä, onko hän sijoittautunut yhteisön alueelle tai ei.

10 – Ks. direktiivin 2006/112 47 ja 48 artikla.

11 – 28 f artiklan 2 kohta; direktiivin 2006/112 178 artiklan f alakohta.

17. Saman artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa: [12]

”2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

– –

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

18. Kuudennen direktiivin 22 artiklaan [13] sisältyy joukko erilaisia veronmaksuvelvollisia koskevia velvoitteita, joista merkityksellisiä nyt esillä olevan asian kannalta ovat kuitenkin ainoastaan seuraavat:

”2. a) Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

– –

4. a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa verokauden kuukaudeksi, kahdeksi kuukaudeksi tai kolmeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät kuitenkaan saa olla yhtä vuotta pidempiä.

b) Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

– –

12 – Direktiivin 2006/112 179 ja 180 artikla.

13 – Tosiseikkojen tapahtumahetkellä 28 h artiklaan; ks. direktiivin 2006/112 213–271 artikla.

7. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, joita 21 artiklan 1 kohdan – – b alakohdan mukaan pidetään veronmaksuvelvollisina sellaisen verovelvollisen puolesta, joka on sijoittautunut ulkomaille, – – täyttävät edellä mainitut ilmoitus- ja maksuvelvoitteet.

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

19. Yhteisön arvonlisäverodirektiivit on täytäntöönpantu Italian lainsäädännössä 26.10.1972 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 633 (Decreto del Presidente della Repubblica, jäljempänä DPR 633/72), sellaisena kuin se on muutettuna.

20. Saman asetuksen 17 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto on seuraava: ”Valtion alueelle sijoittautumattomien verovelvollisten – – valtion alueella suorittamia palveluiden suorituksia koskevien velvoitteiden täyttämisestä huolehtivat valtion alueelle sijoittautuneet luovutuksen saajat tai toimeksiantajat, jotka – – käyttävät palveluita yritystoiminnan tai ammatin harjoittamiseen.”

21. Saman asetuksen 19 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa seuraavaa: ”Oikeus hankittuja tai tuotuja tavaroita tai palveluita koskevan veron vähentämiseen syntyy sillä hetkellä, kun verosaatava syntyy, ja se on käytettävä viimeistään veroilmoituksessa, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi, ja niillä ehdoilla, jotka vallitsivat oikeuden syntymishetkellä.”

22. DPR 633/72:n 23 §:n 1 ja 2 momentissa edellytetään, että verovelvollinen kirjaa antamansa laskut erityiseen rekisteriin viidentoista päivän kuluessa ja ilmoittaa laskun järjestysnumeron ja antamispäivämäärän, verollisen arvon ja veron määrän käytetyn verokannan mukaan eriteltynä sekä 17 §:n 3 momentissa säädetyissä tapauksissa tavaran luovuttajan tai palveluntarjoajan toiminimen.

23. Saman asetuksen 25 §:n 1 momentissa edellytetään, että verovelvollinen antaa hankkimiaan tai tuomiaan tavaroita tai palveluita koskeville laskuille järjestysnumeron, mukaan luettuina 17 §:n 3 momentin nojalla annetut laskut, ja kirjaa ne asianmukaiseen rekisteriin ennen määräaikaissuoritusta tai vuosi-ilmoitusta, jossa verovelvollinen käyttää oikeuttaan vähentää vastaava vero.

24. Saman asetuksen 54 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sanotun rajoittamatta 57 §:ssä säädetyissä määräajoissa tapahtuvia lisätarkastustoimia, mikäli –– ilmenee tekijöitä, joiden perusteella voidaan näyttää toteen kokonaan tai osittain ilmoittamatta jätettyjä korvauksia tai kokonaan tai osittain aiheettomia vähennyksiä, arvonlisäverotoimisto voi päättää edellä mainittujen tekijöiden perusteella määrittää veron tai suuremman maksettavan veron tai pienemmän verovelvolliselle kuuluvan saatavan.”

25. Lopuksi todettakoon, että 57 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen sanamuoto on seuraava:

”Ilmoitukset oikaisuista ja tarkistuksista, joista säädetään 54 §:ssä, on oikeuden menettämisen uhalla annettava tiedoksi veroilmoituksen antamista seuraavan neljännen vuoden joulukuun 31. päivään mennessä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

26. Ecotrade SpA (jäljempänä Ecotrade) on granuloidun masuunikuonan ja muiden betonin valmistuksessa käytettävien ainesosien kansainvälistä kauppaa käyvä italialainen yhtiö. Vuosina 2000 ja 2001 [14] yhtiö suoritti useita näiden aineiden kuljetuksia meritse Italiasta toisiin jäsenvaltioihin käyttäen kuljetuksissa Italiaan sijoittautumattomien merenkulkualan yhtiöiden palveluita. Nämä yhtiöt laskuttivat Ecotradea palveluistaan, joita yhtiöt kutsuivat joko aluksen rahtaukseksi tai meriliikennepalveluksi. Yhdessäkään laskussa ei ollut merkintää arvonlisäverosta, ja joissakin nimenomaisesti mainittiin palvelusuoritusten olevan verosta vapaita.

27. Ecotrade katsoi näin ollen kaikkien näiden palvelujen olevan vesialusten rahtausta tai vuokrausta, joka on vapautettu

14 – Asia C-95/07 koskee verovuotta 2001, asia C-96/07 verovuotta 2000.

arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 kohdan täytäntöönpanevien kansallisten säännösten nojalla.[15] Näin ollen yhtiö merkitsi laskut tavanomaisen käytännön mukaisesti ostoina kirjanpitoonsa mutta ei sisällyttänyt niitä arvonlisäveroa koskeviin rekistereihinsä tai veroilmoituksiin.

28. Suoritetun verotarkastuksen johdosta veroviranomainen päätti, että meriliikennepalvelut olivat tosiasiassa yhteisön sisäisiä tavaraliikennepalveluita, joista Ecotrade oli kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 28 b artiklan C kohdan täytäntöönpanevien kansallisten säännösten nojalla itse velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Ecotrade esittää joitakin vähäisiä varaumia mutta hyväksyy viranomaisen suorittaman palveluiden uudelleenmäärittelyn. Yhtiön ei katsota toimineen petollisesti tai vilpillisessä mielessä.

29. Ecotraden olisi näin ollen pitänyt ilmoittaa meriliikennepalveluista perittävä arvonlisävero ja kirjata se ostoihin sisältyvänä verona. Yhtiö olisi ollut velvollinen maksamaan tämän veron mutta olisi voinut vastaavasti vähentää kyseisen veron myynteihin sisältyvästä verosta. Tällä ei olisi ollut vaikutusta yhtiön kokonaisverovelkaan.

30. Joulukuussa 2004 veroviranomainen vaati DPR 633/72:n 54 §:n 5 momentin ja 57 §:n 1 momentin nojalla ja jälkimmäisessä säännöksessä säädetyssä määräajassa yhtiötä maksamaan kahden verovuoden ajalta kertyneen noin 320 000 euron suuruisen summan arvonlisäveroa, mikä ilmeisesti vastaa tavanomaista 20 prosentin suuruista arvonlisäveroa laskuissa, joiden verotettava arvo on noin 1 600 000 euroa.[16] Veroviranomainen kuitenkin epäsi Ecotradelta mahdollisuuden vähentää samat summat sillä perusteella, että DPR 633/72:n 19 §:n 1 momentissa säädetty sitä koskeva määräaika oli umpeutunut. Lisäksi veroviranomainen määräsi Ecotraden maksettavaksi hallinnollisia seuraamusmaksuja hieman yli 360 000 euroa.

31. Ecotrade on riitauttanut tämän kieltäytymisen ja nämä maksut ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa, joka pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Onko –– kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan, 21 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan oikea tulkinta esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle (erityisesti –– DPR 633/72:n 19 §:lle), jossa asetetaan arvonlisäveron, joka verovelvollisen on yritystoimintansa harjoittamisen yhteydessä maksettava, vähennysoikeuden käyttämisen

15 – Ks. edellä 13 kohta.

16 – Asiassa C-95/07 esitetyssä ennakkoratkaisupyynnössä mainitut summat vastaavat hieman yli 20 prosentin arvonlisäveroastetta. Minkäänlaista selvitystä ei esitetä, mutta eroavuus ei vaikuta merkitykselliseltä asian ratkaisemisen kannalta.

edellytykseksi (kahden vuoden) ajallinen rajoitus säätämällä sen noudattamatta jättämisen seuraamukseksi oikeuden lakkaaminen erityisesti sellaisissa tapauksissa, joissa tavaran tai palvelun oston arvonlisäverollisuus määräytyy käännetyn verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti, jolloin verohallinto voi vaatia veron maksamista hyödyntämällä (DPR 633/72:n 57 §:n mukaista neljän vuoden) määräaikaa, joka on pidempi kuin elinkeinonharjoittajalla on käytettävissään veron vähentämiseksi, kun vähennysoikeus on lakannut määräajan umpeuduttua?

tusta lukuun ottamatta olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä.

Asian arviointi

Alustavat huomautukset

2) Onko – – kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan oikea tulkinta esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa – säänneltäessä tuossa alakohdassa mainittuja 'muodollisuuksia' DPR 633/72:n 17 §:n 3 momentissa ja 23 ja 25 §:ssä tarkoitetun käännetyn verovelvollisuuden mekanismin kautta – asetetaan (yksinomaan verovelvollisen vahingoksi) direktiivin 17 artiklassa säädetyn vähennysoikeuden käyttämiselle DPR 633/72:n 19 §:ssä tarkoitettu ajallinen rajoitus?"

33. Ennakkoratkaisupyyntöä voidaan tulkita laajasti siten, että siinä kysytään ensisijaisesti yleisellä tasolla, onko vähennysoikeuden käyttämiselle asetettu kahden vuoden määräaika yhteensopiva yhteisön arvonlisäverolainsäädännön kanssa, ja ainoastaan toissijaisesti sitä, onko tämä määräaika yhteensopiva yhteisön lainsäädännön kanssa sellaisessa erityistapauksessa, jossa sovelletaan käännetyn verovelvollisuuden mekanismia ja veroviranomaisella on pidempi aika periä vero, jota ei ole asianmukaisesti kirjattu.

32. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Ecotrade, Italian ja Kyproksen hallitukset sekä komissio, jotka kaikki Kyproksen halli-

34. Olen kuitenkin samaa mieltä Italian hallituksen ja komission kanssa siitä, että on tarpeetonta tarkastella liian seikkaperäisesti yleistä kysymystä, joka sinällään ei ole keskeisellä sijalla pääasiassa. Ratkaiseva kysymys on

Italian säännösten soveltamisesta Ecotraden kaltaisessa tilanteessa aiheutuvien seurausten yhteensopivuus yhteisön lainsäädännön kanssa.

37. Lopuksi katson, että vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää muodollisesti kaksi kysymystä, joissa pyritään määrittämään Italian säännösten suhde kuudennen direktiivin eri säännöksiin, kysymyksiä on parempi käsitellä yhdessä.

35. Kansallinen tuomioistuin korostaa seurausten syntyyn vaikuttavina seuraavia tekijöitä: i) kahden vuoden määräaikaa vähennysoikeuden käyttämiselle,[17] ii) neljän vuoden määräaikaa[18] veroviranomaisen oikeudelle periä vero ja iii) käännetyn verovelvollisuuden mekanismia, jonka mukaan verovelvollisen velvollisuus maksaa ostoihin sisältyvä vero tasapainottuu tavallisesti täysin verovelvollisen oikeudella vähentää sama vero.

Mahdollisuus asettaa vähennysoikeuden käytölle määräaika

38. Yhdessäkään kansallisen tuomioistuimen esittämissä kysymyksissä mainitussa säännöksessä – eikä myöskään muissa kuudennen direktiivin säännöksissä – ei säädetä erityisestä vähennysoikeuden käyttöä koskevasta määräajasta tai viitata nimenomaisesti, tai muutoinkaan, mahdollisuuteen säätää tällaisesta määräajasta kansallisessa lainsäädännössä.

36. Vaikka tämän mekanismin konteksti on ehdottomasti avainasemassa nyt esillä olevassa asiassa, olen sitä mieltä, että on vähintäänkin yhtä tärkeää todeta, että niiden seurausten, joita Ecotrade moittii, syntyyn eivät vaikuttaneet ainoastaan nämä kolme tekijää yhdessä vaan yhtiön aiemmassa vaiheessa suoritettujen liiketoimien uudelleenmäärittely verosta vapautetuista arvonlisäverovelvollisiksi.

39. Mainituista säännöksistä ainakin yhdessä voidaan kuitenkin katsoa epäsuorasti sallittavan määräajan asettaminen: 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa mainitaan vähennysoikeuden käyttöä koskevat jäsenvaltioiden määräämät muodollisuudet. Myös 18 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla on selvää, että määräaika voidaan asettaa. Ensin mainitussa säädetään, että maksettavia määriä koskeva vähennysoikeus on käytettävä ilmoituskaudella, jolloin vähennysoikeus on syntynyt, ja viimeksi mainitussa säädetään,

17 – Tarkemmin sanottuna määräaikana on veroilmoituksen jättäminen toisena vuonna sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi.

18 – Tosiasiassa veroilmoituksen antamista seuraavan neljännen vuoden loppu. Ecotrade totesi suullisessa käsittelyssä kenenkään sitä kiistämättä, että määräaikaa jatkettiin säännöllisesti väliaikaisella lainsäädännöllä viiteen, kuuteen tai seitsemään vuoteen.

että jäsenvaltiot voivat säätää edellytyksistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys, jos hän ei ole noudattanut muun muassa edellä mainittua edellytystä. Tulkittuna yhdessä näistä säännöksistä ilmenee, että jäsenvaltiot voivat edellyttää, että vähennysoikeutta käytetään kyseisellä ilmoituskaudella, [19] tai sallia oikeuden käytön pidemmällä aikavälillä.

40. En näin ollen yhdy Ecotraden väitteeseen, jonka mukaan vähennysoikeus on niin keskeinen, ettei sen käytölle voida koskaan asettaa määräaikaa. Kyseessä on todellakin keskeinen oikeus, mutta oikeusvarmuuden (ja taloudellisen turvan) kannalta on myös tärkeää, ettei päättyneitä verotuksellisia tilanteita voida kyseenalaistaa määräämätöntä aikaa.

41. Jos kuudennessa direktiivissä täten sallitaan jäsenvaltioiden edellyttävän vähennysoikeuden käyttöä ilmoituskaudella, jolloin vähennysoikeus syntyi, kyse ei voi olla Italian lainsäädännössä sallitun selkeän kahden vuoden määräajan kaltaisen pidemmän ajanjakson yleisestä liiallisesta rajoittavuudesta.

19 – Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukaisesti – ks. jäljempänä 42 kohta.

42. Riittänee, kun totean, että tällaisen määräajan (joka on monin tavoin verrannollinen sen määräajan kanssa, jonka kuluessa voidaan nostaa kanne yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen kansallisten maksujen perimiseksi takaisin) on joka tapauksessa oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen mukainen. [20] Näin ollen määräajat eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita, [21] eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä asiakirjoissa ei ole tehty vertailua samankaltaisissa jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa sovellettaviin määräaikoihin eikä väitetty, että selkeän kahden vuoden määräajan vuoksi vähennysoikeutta olisi yleisesti – eikä niinkään erityistapauksissa – käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää.

Veroviranomaisen mahdollisuus uudelleenarviointiin tällaisen määräajan umpeuduttua

Yleisesti

43. Pidän kiistattomina väitteitä, joiden mukaan veroviranomaisilla on oltava

20 – Vrt. esim. asia C-62/00, Marks and Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

21 – Mielestäni komissio väittää (mikäli olen ymmärtänyt oikein) virheellisesti, että verovelvollisen ja veroviranomaisen käytettävissä oleviin ajanjaksoihin sovelletaan vastaavuusperiaatetta.

käytettävissään tietty ajanjakso, jonka aikana viranomainen voi tarkastaa verovelvollisten arvonlisäveroilmoituksen ja tarvittaessa uudelleenarvioida heidän verovelvollisuuttaan, ja joiden mukaan tämä ajanjakso voidaan oikeusvarmuussyistä määrittää tietyn pituiseksi.

44. Ei myöskään voida pitää moitittavana ehdotusta siitä, että veroviranomaiselle tarkastusta ja oikaisua varten myönnettävän ajan pitäisi olla pidempi kuin ajanjakso, jona verovelvollinen on velvoitettu antamaan lopullisen ilmoituksen verovelvoitteistaan ja vähennysvaatimuksistaan. Tarkastusta ei voida tehdä ennen kuin kyseinen ilmoitus on annettu. [22]

45. Jos veroviranomaisen tekemässä tarkastuksessa tulee ilmi arvonlisäverovelvoite, jota ei ollut ilmoitettu, on selvää, että velvoite voidaan – ja todella täytyisi – panna täytäntöön ja että velvoitteen mukainen vero voidaan periä.

46. Verovelvoitteen ilmenemisestä ei myöskään koidu haittaa olemassa olevalle ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudelle, joka ei ole yhteydessä verovelvoitteeseen. Se, onko verovelvollinen käyttänyt vähennysoikeuttaan mainitsemani kaltaisessa jäsenvaltion asettamassa määräajassa vai ei, on aivan eri asia kuin se, että arvioidaan uudelleen verovelvollisen myyntiin sisältyvää veroa koskevaa velvoitetta.

22 – Vrt. asia C-85/97, SFI, tuomio 19.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7447, 32 kohta).

Nyt esillä olevan asian kaltaisessa tilanteessa

47. Tämä ei kuitenkaan päde, jos tarkastuksessa tulee ilmi ilmoittamatta jätetty arvonlisäverovelvoite, josta olisi asianmukaisesti ilmoitettuna seurannut vastaava vähennysoikeus, mutta koska velvoitetta ei ole ollut, vähennysoikeuttakaan ei ole. Näissä tapauksissa vähennysoikeuden käyttämättä jättämistä ei voida erottaa sen verovelvoitteen ilmoittamatta jättämisestä, jonka viranomainen pyrkii nyt panemaan täytäntöön. [23]

48. Kun vähennysoikeus ja verovelvoite ovat tällä tavoin saman kolikon eri puolia, veroviranomaisen on loogisesti otettava molemmat huomioon kaikissa tarkastuksissa. Verovelvoitteen täytäntöönpano ilman vastaavaa vähennysoikeutta olisi myös täysin vastoin koko arvonlisäverojärjestelmän kannalta keskeistä neutraalisuuden periaatetta.

49. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, vähennysjärjestelmässä

23 – Nyt esillä olevassa asiassa Ecotrade on tällaisessa tilanteessa käännetyn verovelvollisuuden mekanismin vuoksi, mutta vastaavanlainen tilanne voisi syntyä, jos verovelvollinen luokittelee myyntiliiketoimensa vapautetuiksi veroista (vaikka ne tosiasiassa ovat verotettavia) eikä näin ole oikeutettu vähentämään näitä myyntejä varten käytettyihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvää veroa.

pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Järjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen täydellisen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. [24]

50. Sitä vastoin, jos Italian säännöksiä sovelletaan tavalla, jota veroviranomainen nyt esillä olevassa asiassa vaatii, saavutettu (vaikkakin väärin perustein) verorasituksen neutraalisuus korvautuu merkittävällä verotaakalla, josta elinkeinonharjoittajan kuuluisi lähtökohtaisesti olla vapautettu – ja johtaa siihen, että kannettavan kokonaisveron määrä on suurempi kuin oli tarkoitus.

Mahdollinen oikeutus ilmoittamatta jätetyn veron perimiselle ja samanaikaiselle vähennysoikeuden käytön epäämiselle

51. Herää kysymys, onko yhteisön säännöksistä yksikään sellainen, jonka nojalla kuitenkin voitaisiin oikeuttaa se, että keskeinen neutraalisuuden edellytys sivuutetaan. Kansallinen tuomioistuin viittaa esittämissään kysymyksissä kuudennen direktiivin 17 artiklaan, 18 artiklan 1 kohdan d alakohtaan, 21artiklan 1 kohtaan ja 22 artiklaan. [25] Menettelyn eri vaiheissa näistä säännöksistä 17 artiklan 6 ja 7 kohdan, 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 22 artiklan 7 ja 8 kohdan on todettu mahdollisesti oikeuttavan Italian säännösten soveltamisen tavalla, jota veroviranomainen vaatii.

52. Kuten Kyproksen hallitus kuitenkin aivan oikeutetusti huomauttaa 17 artiklan 6 ja 7 kohdan osalta, nyt esillä olevassa asiassa ei ole kyse siitä, että kyseinen vero jätetään *vähennysoikeuden ulkopuolelle*, vaan siitä, että tuon oikeuden *käyttöä* tietyissä tilanteissa *rajoitetaan*. Tällainen rajoittaminen ei kuulu 17 artiklan 6 tai 7 kohdan soveltamisalaan, sillä niissä säädetään tiettyjen ostoliiketoimien jättämisestä kokonaan vähennysoikeuden ulkopuolelle.

53. Mainituista säännöksistä 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määrätä vähennysoikeuden käyttöä koskevista muodollisuuksista; 22 artiklan 7 kohdassa jäsenvaltioita edellytetään toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että elinkeinonharjoittajat, jotka ovat käännetyn

24 – Ks. viimeisimpänä asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007 (Kok. 2007, s. I-1315, 22 kohta).

25 – Ks. edellä 8, 11 ja 15–18 kohta.

verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti velvoitettuja maksamaan ostoihin sisältyvää veroa, täyttävät ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa; ja 22 artiklan 8 kohdassa jäsenvaltioille myönnetään lupa säätää muista velvoitteista veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

54. Italian ja Kyproksen hallitukset ovat viitanneet näihin säännöksiin ja katsovat niiden oikeuttavan Italian säännösten soveltamisen tavalla, jota veroviranomainen nyt esillä olevassa asiassa vaatii, etenkin siltä osin kuin tällä tavalla kannustetaan antamaan asianmukainen, oikea-aikainen ja virheetön ilmoitus sekä estetään veropetoksia tai veronkiertoa.

55. Olen eri mieltä. Vaikka kyseisissä säännöksissä todella annetaankin mahdollisuus määrätä muodollisuuksista ja näiden muodollisuuksien noudattamatta jättämisen seuraamuksista (siitä huolimatta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kyseenalaistanut sakon yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa, on syytä muistaa, että Ecotradelle määrättiin nyt esillä olevassa asiassa huomattavat sakot), ne eivät oikeuta itse arvonlisäverojärjestelmän vääristämistä.

Asiassa Collée annettu tuomio

56. Tässä yhteydessä voi olla hyödyllistä tarkastella yhteisöjen tuomioistuimen hiljattain antamaa tuomiota asiassa Collée. [26] Siinä on useita yhtäläisyyksiä nyt esillä olevan asian kanssa, joten käsittelen sitä seuraavaksi suhteellisen yksityiskohtaisesti.

57. Autokauppiaalla oli oikeus saada provisio ainoastaan omalle alueelleen sijoittautuneille ostajille suorittamistaan myynneistä. Voidakseen vaatia provisiota toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille ostajille suorittamistaan myynneistä hän otti liiketoimeen mukaan välittäjän, joka osti muodollisesti autot ja myi ne eteenpäin. Autokauppias laskutti arvonlisäveron välittäjältä, joka yritti saada veron vähennettyä. Veroviranomainen epäsi vähennysoikeuden, koska liiketoimi oli fiktiivinen. Tämän jälkeen autokauppias muutti kirjauksiaan osoittaakseen todellisen tilanteen. Veroviranomainen korotti autokauppiaan veronalaista liikevaihtoa määrällä, joka vastasi autojen myyntihintaa, mutta epäsi tältä verovapautuksen (joka olisi tehty vähentämällä ostoihin sisältyvä vero, kuten yhteisöluovutusten osalta tavallisesti tehdään) kansallisen oikeuskäytännön mukaisesti, koska tarvittavia merkintöjä ei ollut tehty säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen. [27]

58. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kun yhteisöluovutukset vapautetaan verosta

26 – Asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007 (Kok. 2007, s. I-7861).

27 – Ks. tuomion 12–18 kohta.

lähtöjäsenvaltiossa ja kun vastaavasti (käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti) yhteisöhankintaa verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys saapuu, voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen. [28]

59. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa asetetaan muodollisia velvoitteita, jotka koskevat kirjanpitoa, laskutusta, arvonlisäveroilmoitusta ja yhteenvetoselvityksiä, ja 22 artiklan 8 kohdassa jäsenvaltioille annetaan oikeus säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi. Tällaiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, eikä niillä saa vaarantaa arvonlisäverotuksen neutraalisuutta. [29]

60. Kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus verovapautukseen riippuu muodollisten velvoitteiden noudattamisesta ilman, että otetaan huomioon, onko aineellisia vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi. [30]

61. Liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet. Jos luovutus täyttää vapautuksesta säädetyt edellytykset, luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa. [31]

62. Koska pääasian osalta ilmeni, että ei ollut epäilystä siitä, että yhteisöluovutus oli tapahtunut, verotuksen neutraalisuuden periaate edellytti, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen oli laiminlyönyt tietyt muotovaatimukset. Asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu. [32]

63. On tärkeää tehdä mahdolliseksi se, että verovelvollisen kirjanpidossa voidaan ottaa huomioon ne muutokset, jotka koskevat luovutuksen luokittelua yhteisöluovutukseksi ja jotka tehdään tämän liiketoimen toteuttamisen jälkeen. Se, että luovutus on luonteeltaan yhteisöluovutus, on näin ollen tunnustettava, kun kirjanpitoa myöhemmin oikaistaan, kunhan objektiiviset kriteerit täyttyvät. [33]

28 – Tuomion 21–23 kohta (joissa viitataan asiaan C-62/93, BP Supergas, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta; yhdistettyihin asioihin C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 54 kohta; yhdistettyihin asioihin C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6161, 49 kohta ja asiaan C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7897, 22 kohta).

29 – Tuomion 25 ja 26 kohta (joissa viitataan yhdistettyihin asioihin C-110/98–C–147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta; asiaan C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 29 kohta; asiaan C-454/98, Schmeink & Cofreth, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta ja asiaan C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 92 kohta).

30 – Tuomion 29 kohta.

31 – Tuomion 30 kohta (jossa viitataan yhdistettyihin asioihin Optigen, tuomion 44 kohta; yhdistettyihin asioihin Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 41 kohta ja asiaan Transport Service, määräyksen 18 ja 19 kohta).

32 – Tuomion 31 kohta.

33 – Tuomion 33 kohta.

64. Sen, onko sillä seikalla, että verovelvollinen aluksi salasi sen, että kysymyksessä oli tavaran yhteisöluovutus, merkitystä ja voidaanko arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi näin ollen asettaa verovelvollisen vilpitön mieli, on todettava riippuvan siitä, onko asianomaisen jäsenvaltion kannalta olemassa vaara verotulojen menettämisestä. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti lasketut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä. Kun laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin edellyttää, että perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista, eikä tällaisen oikaisun edellytykseksi voida asettaa kyseisen laatijan vilpitöntä mieltä. Nämä samat säännöt soveltuvat myös kirjanpidon oikaisemiseen yhteisöluovutuksen vapauttamiseksi verosta.[34]

65. Verotulojen menettämisenä ei voida pitää sitä, että sellaiseen yhteisöluovutukseen, joka oli alun perin virheellisesti katsottu maan sisällä tapahtuneeksi ja siten lähtökohtaisesti arvonlisäverolliseksi luovutukseksi, liittyvä arvonlisävero jää kantamatta. Tällaiset tulot kuuluvat sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu.[35]

66. Lopuksi yhteisön oikeus ei estä sitä, että tietyissä olosuhteissa jäsenvaltiot pitävät sen salaamista, että kysymyksessä on yhteisön sisäinen liiketoimi, arvonlisäveropetoksen yrityksenä ja määräävät kansallisen oikeutensa mukaisia seuraamuksia. Tällaisten seuraamusten on kuitenkin aina oltava oikeassa suhteessa väärinkäytön vakavuuteen.[36]

Soveltaminen nyt esillä olevassa asiassa

67. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Collée antamassa tuomiossa esittämiä perusteluja voidaan varsin kätevästi soveltaa nyt esillä olevassa asiassa, kuten seuraavassa esitän.

68. Käännetyn verovelvollisuuden mekanismilla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus ja varmistamaan arvonlisäverotuksen neutraalisuus. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa

34 – Tuomion 34 ja 35 kohta (joissa viitataan asiaan Schmeink & Cofreth, tuomion 60 ja 63 kohta ja yhdistettyihin asioihin C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-13295, 50 kohta). Se, että vilpitöntä mieltä koskevat kaksi lausumaa ovat ilmiselvästi ristiriidassa keskenään, johtuu siitä, että asiassa Schmeink & Cofreth yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että sen asiassa C-342/87, Genius Holding, 13.12.1989 antamassa tuomiossa (Kok. 1989, s. 4227) mainittu vilpittömän mielen edellytys ei ole olennainen (ks. asiassa Schmeink & Cofreth annettu tuomio, erityisesti 50–58 kohta).

35 – Tuomion 37 kohta.

36 – Tuomion 40 kohta (jossa viitataan asiaan Schmeink & Cofreth, tuomion 62 kohta).

tai 22 artiklan 7 tai 8 kohdassa säädetyissä toimenpiteissä ei saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen niiden tavoitteiden saavuttamiseksi, joihin toimenpiteillä pyritään, eikä niillä saa vaarantaa neutraalisuutta. Toimenpide, jonka perusteella vähennysoikeus riippuu muodollisten velvoitteiden noudattamisesta ilman, että otetaan huomioon, onko aineellisia vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin on tarpeen. Liiketoimia on verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet. Jos liiketoimi täyttää vähentämisestä säädetyt edellytykset, arvonlisävero voidaan vähentää. Jos on selvää, että käännetyn verovelvollisuuden mukainen verovelvollisuus antaa oikeuden vähentämiseen, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että oikeus vähennykseen myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt tietyt muotovaatimukset. On tärkeää tehdä mahdolliseksi se, että liiketoimen luokittelua voidaan muuttaa verovelvollisen kirjanpidossa. Liiketoimen todellinen luonne on näin ollen tunnustettava, kun kirjanpitoa myöhemmin oikaistaan, kunhan objektiiviset kriteerit täyttyvät. Kun vaaraa verotulojen menettämisestä ei ole, neutraalisuuden periaate edellyttää, että virheellisesti täytettyjä arvonlisäveroilmoituksia voidaan oikaista. Tällaista verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, kun verovelvollisuus ja vähennysoikeus kumoavat toisensa. Liiketoimien puutteellisesta ilmoittamisesta voidaan kuitenkin määrätä asianmukaiset ja oikeasuhteiset seuraamukset.

Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Commissione Tributaria Provinciale di Genovan esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisön arvonlisäverodirektiivien säännökset eivät ole esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä asetetaan määräaika, jonka kuluessa verovelvollinen on

oikeutettu vähentämään arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettävien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän veron, sillä edellytyksellä, että tämä määräaika ei ole epäedullisempi kuin samankaltaisissa jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa sovellettavat määräajat ja että määräajan vuoksi vähennysoikeutta ei ole käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää.

2) Yhteisön arvonlisäverodirektiivien säännökset eivät ole esteenä sille, että veroviranomainen tarkastaa verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset, jopa mahdollisesti asetetun määräajan umpeuduttua, ja vaatii maksamatta jääneen veron maksettavaksi.

3) Sellaisessa tilanteessa, jossa veroviranomaisen tekemässä tarkastuksessa tulee ilmi ilmoittamatta jätetty arvonlisäverovelvoite, josta olisi ilmoitettuna seurannut vastaava vähennysoikeus, verovelvoitetta ei kuitenkaan voida panna täytäntöön ottamatta huomioon vähennysoikeutta.