

Conclusions

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

23 päivänä lokakuuta 2003(1)

Asia C-90/02

Finanzamt Gummersbach

vastaan

Gerhard Bockemühl

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

1. Esillä olevassa asiassa Bundesfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuin), Saksa, tiedustelee kuudennen arvonlisäverodirektiivin (jäljempänä direktiivi tai kuudes direktiivi) tulkintaa. (2) Ensinnäkin se kysyy, täytyykö palvelusuorituksen vastaanottajalla, joka myös on verovelvollinen, olla direktiivin mukaisesti annettu lasku voidakseen tehdä ostovähennyksen. Mikäli näin on, se tiedustelee lisäksi, mitä tietoja laskun on sisällettävä, ja erityisesti, onko veron määrä ja palvelun suorittajan nimi ja osoite yksilöitävä sekä haittaako verollisen palvelun virheellinen määrittäminen. Bundesfinanzhof kysyy vielä, mitä oikeudellisia seurauksia on sillä, että on mahdotonta selvittää, että nimenomaan laskun antaja on suorittanut palvelun?

Asian tausta ja lainsäädäntö

Yhteisön arvonlisäverojärjestelmä

2. Arvonlisäverojärjestelmän keskeinen sisältö on tuotu esiin ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa: (3)

”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 tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

3. Järjestelmässä siis tarkastellaan liiketoimiketjua, jossa maksettava nettomäärä kunkin lenkin osalta on tietty osuus lisäarvosta tuossa vaiheessa. Kun ketju päättyy loppukulutusvaiheeseen, kannettuna kokonaismääränä on ollut relevantti osuus lopullisesta hinnasta.

4. Kuudennessa direktiivissä säännellään järjestelmää yksityiskohtaisemmin, joskin jotkin asiat jätetään jäsenvaltioille. Direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavarain luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, joskin eräät liiketoimet, joista tässä ei ole kysymys, on vapautettu verosta muiden säännösten nojalla. Verovelvolliseksi määritellään 4 artiklan 1 kohdassa jokainen, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan

tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin 5–7 artiklan mukaan verotettavat liiketoimet ovat tavarantoiminnan luovutus ja palvelun suoritus sekä maahantuonti.

5. Vähennysoikeuden keskeiset seikat esitetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa. Verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka hänelle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen; tämä edellyttää sitä, että tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Oikeus syntyy, kun velvollisuus vähennettävän veron maksamiseen syntyy. Liiketoimesta verovelvollinen on 21 artiklan mukaisesti yleensä tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja, vaikkakin joissakin tapauksissa – kuten nyt esillä olevassa – verovelvollisena voi olla tämän luovutuksen tai suorituksen vastaanottaja. (4)

6. Tällaisessa järjestelmässä on selvästikin tarvetta asiakirjatodistusaineistoon verovelvollisuudesta, veron maksamisesta ja vähennysoikeudesta. Näitä asioita käsitellään erityisesti 18 ja 22 artiklassa.

7. Toinen tärkeä seikka on, että arvonlisävero – vaikka se onkin pitkälti yhdenmukaistettu yhteisön säännöin ja merkittävä yhteisön omien varojen lähde – on yhä kansalliselta kannalta katsottuna kansallinen vero, jonka taso vaihtelee eri jäsenvaltioissa. Kun kyseessä ovat rajat ylittävät liiketoimet yhteisössä, on oltava säännöt sen paikan määrittämiseksi, jossa tavarantoiminnan luovutus tai palvelun suoritus tapahtuu. Useimpien ja erityisesti tässä esillä olevien kaltaisten palvelujen osalta nämä säännöt ovat direktiivin 9 artiklassa, joskin – kuten nähdään – niiden merkityksellisyys tässä yhteydessä rajoittuu olennaisesti siihen, että ne saattavat epäsuorasti määritellä, kuka on verovelvollinen.

Asiaa koskevat yhteisön säännökset yksityiskohtaisesti tarkasteltuna

8. Yhteisön lainsäädännön pääasialliset kyseessä olevat säännökset ovat kuudennen direktiivin 9, 17, 18, 21 ja 22 artikla. Esillä olevan asian tosiseikkoihin sovelletaan vuonna 1995 voimassa ollutta versiota. Näin ollen on välttämätöntä tarkastella sen sanamuotoa sellaisena kuin se on muutettuna erityisesti neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (5) ja neuvoston direktiivillä 92/111/ETY. (6) Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan, 18 artiklan 1 kohdan, 21 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan tapauksessa merkitykselliset kohdat löytyvät itse asiassa – hämmäntävää kyllä – 28 f, 28 g ja 28 h artiklasta, jotka ovat osa XVI a osastoa, joka koskee ”jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmää”.

Palvelun suorituspaikka

9. Direktiivin VI osastossa – joka käsittelee verollisten liiketoimien suorituspaikkaa – oleva 9 artikla koskee palvelun suorittamista. Palvelun suorituspaikkana on 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti yleensä tilanteen mukaan pidettävä suorittajan liiketoiminnan kotipaikkaa, kiinteätä toimipaikkaa, kotipaikkaa tai asuinpaikkaa. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

”a) kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen – – osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka;

– –

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– –

– työvoiman asettaminen käytettäväksi,

– – ”

Viranomaisille verovelvolliset

10. Direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavarantoiminnan luovutuksen tai muun kuin b kohdassa

tarkoitettun palvelun.

Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toimittaa maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat antaa säännökset, joilla toinen henkilö määrätään maksamaan vero. Tähän tarkoitukseen voidaan nimetä erityisesti veroedustaja tai verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen vastaanottaja. – –

b)9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa – – tarkoitettun – – palvelun vastaanottaja. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä palvelujen suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

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

Laskut

11. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa, jossa käsitellään verovelvollisten velvollisuuksia, säädetään muun muassa seuraavaa:

”a)Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. – – Verovelvollisen on pidettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.
– –

b)Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

– – [7 –Tietynlaisista luovutuksista tai suorituksista, joista esillä olevassa asiassa ei ole kyse, 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään lisätietoja, kuten erityisesti liiketoimen osapuolten kansalliset arvonlisäveronumerot.]

c)Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.”

12. Voidaan todeta, että esillä olevan asian kannalta relevantin ajanjakson jälkeen direktiivillä 2001/115 (8) on kumottu 22 artiklan 3 kohdan c alakohta sekä muutettu 22 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, minkä jälkeen se sisältää pitkän ja tyhjentävän luettelon tiedoista, jotka laskussa on mainittava. Uudessa säännöksessä todetaan seuraavaa:

”Ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia a alakohdan ensimmäisen, toisen ja kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa, tämän kuitenkaan rajoittamatta tällä direktiivillä säädettyjen erityisten järjestelyjen soveltamista.”

13. Lukuisten eri tietojen joukossa luettelossa mainitaan seuraavat:

” – – arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on toimittanut tavarat tai suorittanut palvelut”,
”verovelvollisen ja tämän asiakkaan täydellinen nimi ja osoite”,

”toimitettujen tavaroiden määrä ja luonne tai suoritettujen palveluiden laajuus ja luonne”,

”maksettava veron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita”, ja

”jos kyseessä on vapautus tai jos asiakas on veronmaksuvelvollinen, viittaus tämän direktiivin asianomaiseen säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto vapautuksen tai käännetyn verovelvollisuuden mukaisen menettelyn perusteesta”.

14. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

15. Esillä olevan asian tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen 22 artiklan 8 kohtaan on lisätty toinen alakohta: ”Ensimmäisessä alakohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää lisävelvoitteiden asettamiseen 3 kohdassa vahvistettujen velvoitteiden lisäksi.”

Vähennysoikeus

16. ”Vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta” koskevassa 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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 maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen; (9)

— — ”

17. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdassa, jossa säädetään vähennysoikeuden käytöstä, todetaan seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a)17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

— —

d)kunkin jäsenvaltion määrittämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on vastaanottajana tai ostajana veronmaksuvelvollinen 21 artiklan 1 alakohtaa sovellettaessa;

— — ”

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

18. Saksa on käyttänyt kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista mahdollisuuttaan. Vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (arvonlisäverolaki) 18 §:n – jota sovellettiin vuonna 1995 – mukaan liittovaltion valtiovarainministeriö voi antaa veronkannon turvaamiseksi päätöksen, jonka mukaan henkilö, jolle ulkomaille sijoittautunut henkilö on toimittanut tavaroita tai suorittanut palveluja, oli velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisestä liiketoimesta. Täytäntöönpanevalla päätöksellä voitiin määrätä tiettyjä muita ehtoja, jotka koskivat erityisesti veron suuruuden määrittämisessä ja maksamisessa käytettävää menetelmää.

19. Pidätysjärjestelmästä säädettiinkin vuoden 1993 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungin (arvonlisäveroasetus, jäljempänä UStDV) 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä.

20. UStDV:n 51 §:n mukaan ulkomaille sijoittautuneen yrityksen suorittaman työn tai muun palvelun vastaanottajan oli pidätettävä asiaan kuuluva arvonlisävero ja maksettava se toimivaltaiselle verotoimistolle, vaikka varmuutta ei olisikaan siitä, onko suorittaja todella sijoittautunut ulkomaille.

21. UStDV:n 52 §:ssä säädetään eräistä poikkeuksista näihin velvollisuuksiin. Pykälän 2 momentissa säädetään niin sanotusta ”Nullregelung”-järjestelmästä, jossa vastaanottaja ei ole velvollinen pidättämään ja maksamaan veroa, kun ulkomaille sijoittautunut palvelun suorittaja ei ole antanut laskua, jossa osoitetaan vero erillisesti, ja kun vastaanottaja olisi voinut vaatia täyttä arvonlisäveron vähennystä, jos se olisi osoitettu erillisesti. Tällaisissa tapauksissa ilmeisesti vastaanottajan oli vain maksettava suoritetusta palvelusta menevä vero kokonaan sen sijaan, että maksaa kyseiseen suoritukseen sisältyvän veron ja jälkeensä vähentää sen.

22. Koska komissio kuitenkin oli huomauttanut, ettei pidätysjärjestelmä ollut täysin yhteisön oikeuden mukainen, järjestelmä kumottiin 1.1.2002 alkaen.

Pääasian käsittely ja ennakkoratkaisukysymykset

23. Gerhard Bockemühlillä on Saksassa rakennusliike, joka on erikoistunut päällysrakenteisiin, sillanrakennukseen ja tunnelien kaivamiseen. Vuonna 1995 rakennusliikkeelle teki töitä joukko Jaylink Bau Ltd Building Contractorsin työntekijöitä. Kyseisen yhtiön yhteysosoite oli Alankomaissa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan offshore-yhtiö nimeltä Jaylink Building Contractors, jonka osoite on tilitoimisto Lontoon Mayfairissa, on rekisteröity Englannissa.

24. Suoritettut palvelut laskutti Jaylink Bau Ltd Building Contractors. Laskuihin oli merkitty englantilainen arvonlisäverorekisterinumero ja saksalainen pankkitili. Arvonlisäveron määrää ei kuitenkaan ollut mainittu. Laskussa luki vain ”Nullregelung, UStDV 52 §, kuten sovittu”. Aluksi oli annettu edellä mainittu Mayfairin osoite, mutta myöhemmissä laskuissa oli eri osoite Lontoossa.

25. Tarkastuksen seurauksena Finanzamt Gummersbach (verovirasto) antoi Bockemühlille tiedoksi verotuspäätöksen, jonka mukaan tämän oli maksettava arvonlisäveroa tälle suoritetuista palveluista. Verovirasto totesi, ettei laskuista ilmennyt veron määrää. Laskun antavan yrityksen nimeä ja osoitettakaan ei ollut ilmoitettu asianmukaisesti, joten oli mahdotonta määrittellä, että laskun antava yritys oli sama, joka oli suorittanut palvelut. Veroviraston mielestä palvelut oli

suorittanut kolmas tuntematon yritys, joka oli sijoittautunut muualle kuin Saksaan. Suoritetuista palveluista ei myöskään ollut määriteltä asianmukaisesti (niissä viitattiin vain tehtyyn työhön eikä työvoiman käyttöön antamiseen). Virasto katsoi, että Bockemühl oli palveluiden vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa 17 219,17 Saksan markkaa (DEM) noista verollisista liiketoimista.

26. Hylätyn oikaisupyynnön jälkeen Bockemühl nosti kanteen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä (verotuomioistuimessa), joka ratkaisi asian hänen hyväkseen. Finanzgerichtin mukaan ”ei ollut riittäviä perusteita epäillä, että laskun antaja ja palvelun suorittanut yritys ei ollut sama taho”. Verovirasto hakee kyseiseen päätökseen muutosta Bundesfinanzhofissa, joka on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön.

27. Verovirasto väittää, että epävarmassa tilanteessa Bockemühlin olisi tullut pidättää vero hänelle suoritetuista palveluista. Vaikka laskussa olisi ollut erillään merkittynä vero, hänellä ei myöskään ollut oikeutta vähentää sitä, koska palvelut laskuttanut – tai suorittanut – taho ei ollut selvästi yksilöitävissä. Tämän johdosta UStDV:n 52 §:n 2 momenttia ei voitu soveltaa. Kantaja oli siten verovelvollinen palveluiden vastaanottajana.

28. Bundesfinanzhof huomauttaa, että sen oikeuskäytännön mukaan 52 §:n 2 momentin mukaisessa menettelyssäkin on oltava lasku. Lisäksi laskun antajana on oltava palvelun suorittaja, ja palvelu on määriteltävä niin, että verotettava liiketoimi voidaan täsmällisesti määrittää ja helposti tarkistaa.

29. Bundesfinanzhof ei kuitenkaan ole varma direktiivin ehtojen tulkinnasta laskutuksen osalta esillä olevan kaltaisessa tapauksessa. Se on siksi lykännyt asian käsittelyä ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Täytyykö palvelusuorituksen vastaanottajalla, joka direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti on verovelvollinen ja sellaisena saanut veron maksua koskevan vaatimuksen, direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti olla direktiivin 77/388/ETY 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti annettu lasku voidakseen tehdä ostovähennyksen?

2) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, mitä tietoja laskun on sisällettävä? Haittaako, jos työvoiman käyttöön antamisen sijasta tämän työvoiman avulla tehdyt työt on esitetty suorituksen aiheeksi?

3) Mitä oikeusseurauksia on selvittämättömillä epäilyillä siitä, että laskun antaja on tehnyt laskutetun suorituksen?”

30. Kirjalliset huomautuksensa ovat toimittaneet Saksan hallitus ja komissio. Finanzamt, Bockemühl, Saksan hallitus ja komissio ovat myös vastanneet kirjallisesti yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen siitä, onko jäsenvaltioilla direktiivin 18 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan nojalla toimivalta tehdä poikkeuksia direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan vaatimuksista. Finanzamt, Bockemühl ja komissio esittivät suullisesti huomautuksia istunnossa.

Asian arviointi

Alustavat huomiot

31. Ensinnäkin UStDV:n 51 § ja sitä seuraavat pykälät on ilmeisestikin annettu direktiivin täytäntöönpanemiseksi.

32. Bundesfinanzhof kuitenkin toteaa, etteivät kyseiset kansalliset säännökset olleet täysin sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa ja että ne on siksi kumottu. Tämä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo silti, että palvelun vastaanottajan verovelvollisuutta koskeva sääntö ja UStDV:n 52 §:n 2 momentin mukainen Nullregelung-järjestelmä on sovellettavissa pääasian tosiseikkoihin sikäli, että se, jolle palvelut on suoritettu, on velvollinen maksamaan veron direktiivin 21 artiklan mukaisesti ja voi saada hyväkseen samassa direktiivissä säädetyn vähennysoikeuden.

33. On korostettava, että esillä olevat kysymykset koskevat direktiivin tulkintaa eivätkä sitä, ovatko UStDV:n 51 § ja sitä seuraavat pykälät sopusoinnussa sen kanssa.

34. On kuitenkin täysin vakiintunutta, että direktiivin kattamalla alalla kansallisten tuomioistuinten on tulkittava kansallista oikeutta – oli se annettu ennen direktiiviä tai sen jälkeen – mahdollisimman pitkälle sen sanamuodon ja tarkoituksen valossa, jotta päästäisiin sille

tavoiteltuun päämäärään. (10) Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on määrittää, missä määrin esillä olevat kansalliset säännökset voidaan tulkita direktiivin mukaisesti ja siten soveltaa niitä käsiteltävänä olevassa asiassa.

35. Toiseksi ennen itse kysymysten tutkimista on hyvä olla mielessä skemaattinen kuva tavasta, jolla edellä esitetyt direktiivin säännökset ovat vuorovaikutuksessa sovellettaessa niitä esillä oleviin tosiseikkoihin.

36. Tällöin näyttää vallitsevan jonkin verran epävarmuutta siitä, olivatko suoritettut palvelut rakennuspalveluja vai työvoiman käyttöön antamista. Ennakkoratkaisupyyntöstä kuitenkin ilmenee, että epävarmuus voidaan jättää huomiotta ainakin ensimmäisen ja kolmannen kysymyksen sekä osittain toisen kysymyksen osalta. Jos siis on kyse rakennuspalveluista, suorituspaikkana on 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden sijaintipaikka; jos kyseessä on työvoiman käyttöön antaminen, suorituspaikkana on 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettu asiakkaan toimipaikka. Kummassakin tapauksessa maa on Saksa. Jos sovelletaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa, asiakas on arvonlisäverovelvollinen 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla; jos suoritus kuuluu 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan alaan, jäsenvaltiot voivat tehdä asiakkaasta verovelvollisen 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Saksa on käyttänyt tätä mahdollisuutta, joten molemmissa tapauksissa Bockemühl on verovelvollinen.

37. Bockemühl haluaa myös vähentää veron ja vetoaa tältä osin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaan. Useissa relevanttina aikana sovelletun direktiivin kielitoisinnoissa 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen vähennysoikeus näyttäisi rajoittuvan tilanteisiin, joissa palvelun suorittaja oli verovelvollinen sen maan alueella, jossa vähennystä vaadittiin. (11) Tämä näyttää kuitenkin olleen laadintavirhe, joka korjattiin direktiivillä 95/7 vastaamaan alkuperäistä saksankielistä toisintoa, jossa viitattiin pelkästään maan alueella maksettua tai maksettavaan veroon. Lisäksi jo ennen tätä korjausta eri kieliversioiden epäyhtenäisyyttä ei näytä pidetyn esteenä vähennysoikeuden käytölle tapauksissa, joissa palvelun suorittaja oli eri jäsenvaltiossa kuin verovelvollinen asiakas. (12) Näin ollen hyväksyn näkemyksen – jota ei ole kiistetty oikeudenkäynnin aikana – jonka mukaan 17 artiklan 2 kohdan a alakohta on oikea perusta vähennykselle tällaisten asianhaarojen vallitessa.

38. Jotta asiakas voisi käyttää 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaista vähennysoikeuttaan, 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa edellytetään, että hänellä on 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu eli palvelun suorittajan tiettyjen erittelyjen mukaisena antama lasku. Kun asiakas itse on verovelvollinen 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti, 18 artiklan 1 kohdan d alakohdassa edellytetään hänen noudattavan jäsenvaltion säätämiä muotovaatimuksia vähennysoikeuden käytössä.

39. Kaiken kaikkiaan 9 artiklan 2 kohdassa määritellään suorituspaikka (tässä Saksa), ja tältä pohjalta 21 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollinen (tässä asiakas). Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa määritellään asiakkaan vähennysoikeus, ja 18 artiklan 1 kohdassa annetaan säännöt tämän oikeuden käyttämisestä. Säännöissä viitataan 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoon, ja esillä olevan kaltaisessa tapauksessa jäsenvaltion säätämien muotovaatimusten mukaisuuteen.

40. Kolmanneksi on muistettava, että kun verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron (ostoon sisältyvä vero) tavaroista tai palveluista, jotka hän on hankkinut verollisia palvelusuorituksia varten, arvonlisäverojärjestelmä edellyttää, että nimenomaisen muuta tarkoittavan säännöksen puuttuessa hänen on voitava vähentää tuo määrä mistä tahansa arvonlisäverosta (luovutuksesta tai suorituksesta menevä vero), josta hänen on tehtävä ilmoitus veroviranomaisille suorittamiensa palvelujen osalta, edellyttäen, että hän pystyy osoittamaan ostoon sisältyvän veron maksun ja on noudattanut kaikkia laissa säädettyjä muotovaatimuksia.

Ensimmäinen kysymys

41. Ensimmäisellä kysymyksellään Bundesfinanzhof kysyy, saako palvelun vastaanottaja, joka on arvonlisäverovelvollinen kyseisistä palveluista direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti ja joka on vastuussa veron maksamisesta, käyttää 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista vähennysoikeuttaan vain, mikäli hänellä on 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti annettu lasku.

42. Mielestäni asia on näin.

43. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettu suorituksista, jotka toinen verovelvollinen on hänelle tehnyt, kunhan suoritukset on käytetty verollisiin liiketoimiin. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa todetaan nimenomaisesti, että ”vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta – – 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa”. Sanamuoto on sangen selkeä.

44. Kansallinen tuomioistuin on samaa mieltä siitä, että sanamuoto on hyvin selvä. Se kuitenkin toteaa, että silloin kun verovelvollinen on palvelusuorituksen vastaanottaja, laskulla ei ole samaa merkitystä kuin siinä tapauksessa, että verovelvollinen on palvelun suorittaja.

45. Olen eri mieltä. Vaikka direktiivin säännöksiä tulkittaessa onkin tärkeää muistaa se tarkoitus, jota varten ne säädettiin, ja niiden paikka koko arvonlisäverojärjestelmässä, tämä kanta ei mielestäni johda nyt käsiteltävänä olevassa asiassa yhtään erilaiseen lopputulemaan kuin mihin pelkkä 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuoto viittaa.

46. Jos arvonlisävero vähennetään, on todistettava, että se on suoritettu. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä lasku on tärkeä – ja luultavasti selkein – tapa osoittaa tämä. Se on ”pääsylippu” vähennysoikeuteen. (13) Tästä syystä verovelvollisen, jolla on oikeus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero, on oltava tarkka siitä, että hän saa ja säilyttää tarvittavat asiakirjat, estääkseen sen, että vaatimus evätään toteen näyttämättömänä. Laskun asianmukainen antaminen ja säilyttäminen on hyvin tärkeää myös niiden tarkastusten kannalta, joita asianomainen verohallinto tekee varmistaakseen asiaa koskevien arvonlisäverosäännösten noudattamisen.

47. Sillä, että esillä olevassa asiassa ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen oikeutettu on myös velvollinen maksamaan veron asianomaiselle viranomaiselle, ei ole vaikutusta tähän päätelmään. Samat seikat pätevät edelleen. Lisäksi kuten Saksan hallitus huomauttaa, velvollisuus maksaa arvonlisäveroa ja oikeus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero ovat eri asioita, joita koskevat eri säännöt. Mikäli joissakin tapauksissa verovelvollinen on palvelun vastaanottaja eikä sen suorittaja, ei tämä vaikuta tarpeeseen pitää hallussa laskua vähennysoikeuden käyttämiseksi.

48. Tämä kanta on sopusoinnussa muiden direktiivin säännösten kanssa. Direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, jossa tavarat toimittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut henkilö, veron maksamiseen velvollinen on vastaanottaja, mikäli muun muassa ”ulkomaisen verovelvollisen antama lasku” on ”22 artiklan 3 kohdan mukainen”. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaisesti laskua edellytetään kyseen ollessa 28 c artiklan A kohdan nojalla verovapaiden tavaroiden luovutuksesta. Nähdäkseni voidaan katsoa, että 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa oleva vaatimus, jonka mukaan ”verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja – – suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista”, on yleisesti sovellettavissa.

49. Katson siksi, että palvelun vastaanottaja, joka on myös arvonlisäverovelvollinen kyseisistä palveluista, voi käyttää kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista vähennysoikeuttaan vain, mikäli hänellä on 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti annettu lasku.

Toinen kysymys

50. Toisella kysymyksellään Bundesfinanzhof kysyy, mitä laskun on sisällettävä. Se täsmentää olevansa erityisesti kiinnostunut siitä, onko laskussa mainittava 1) veron määrä ja 2) palvelun suorittajan nimi ja osoite. Tämän ohella se haluaa tietää, 3) onko verollinen liiketoimi kuvattava tarkasti ja erityisesti, vaikuttaako viittaus käyttöön annetun työvoiman tekemään työhön eikä työvoiman käyttöön antamiseen itsessään (jos tämä on se, mitä itse asiassa toimitetaan) laskun pätevyyteen arvonlisäverotuksen kannalta.

51. Voi olla hyödyllistä tarkastella erikseen veron määrää ja kahta muuta seikkaa, sillä ensin mainittu mainitaan erikseen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa, kun taas jälkimmäistä ei mainita. Veron määrä

52. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan laskussa on selkeästi

mainittava ”veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus”.

53. Bundesfinanzhof epäilee silti, onko tällainen nimenomainen maininta tarpeen esillä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa palvelun suorittajan sijasta asiakas on verovelvollinen suoraan veroviranomaisille. Komissio ja Saksan hallitus katsovat samaan tapaan, että 22 artiklan 3 kohdan b alakohtaa pitäisi tulkita sellaisissa tapauksissa niin, että on riittävää, mikäli laskussa nimenomaisesti mainitaan, että palvelun vastaanottaja on verovelvollinen, taikka viitataan säännökseen, joka synnyttää kyseisen verovelvollisuuden. Komissio esittää tässä yhteydessä, että käännetyin verovelvollisuuden liiketoimea (14) pitäisi 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan kannalta käsitellä niin kuin se olisi vähennys.

54. Olen samaa mieltä ainakin lopputuloksen osalta.

55. Kun verovelvollinen suorittaa verollisen palvelun yhdessä jäsenvaltiossa verovelvolliselle toisessa jäsenvaltiossa ja kun jälkimmäinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron tästä liiketoimesta, on selvää, että laskussa oleva maininta verottomasta hinnasta on olennainen, jotta varmistetaan arvonlisäverojärjestelmän toiminta. Relevanttina aikana voimassa olleen direktiivin version mukaan laskun antajana on oltava palvelun suorittaja. (15)

56. Mikäli edellytetään saman suorittajan ilmaisevan myös maksettavan veron määrän, syntyy kuitenkin ainakin kaksi ongelmaa.

57. Ensinnäkin se tekisi palvelun suorittajasta verovelvollisen 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti, mikä voisi joko johtaa siihen, että vero peritään kahdesti, tai vain tehdä tyhjäksi koko käännetyin verovelvollisuuden järjestelmän. On varmaa, ettei tällaista lopputulosta ole tarkoitettu 21 artiklan 1 kohdan c alakohdalla, jonka keskeinen tehtävä on estää petoksia tai verotulojen menetyksiä, (16) mutta säännös on selkeä, eivätkä sitä lievennä poikkeukset.

58. Toiseksi se merkitsisi käytännössä, että palvelun suorittajan on oltava hyvin perillä eri säännöistä, jotka koskevat arvonlisäveron suuruutta kussakin jäsenvaltiossa, jossa hän suorittaa palvelujaan. Tehtävä ei ole mitenkään mahdoton, mutta sen voi tehdä paljon paremmin asiakas, joka on verovelvollinen omassa maassaan; muiden seikkojen lisäksi riski tehdä virhe, joka vaatii vaivalloista oikaisua, vähenee huomattavasti.

59. Lainsäädännön tämän puolen ilmeinen epäyhtenäisyys ja epäkäytännöllisyys saattaa hyvinkin johtua siitä, ettei sitä pitkältikään laadittu rajat ylittäviä käännetyin verovelvollisuuden liiketoimia ajatellen. Ennen vuotta 1993 arvonlisäverojärjestelmä toimi keskeisiltä osin itsenäisesti kussakin jäsenvaltiossa, jolloin rajat ylittävät tavaran luovutukset olivat pääsääntöisesti verovapaita (niihin sisältyvän veron vähentämisen seurauksena) lähtöjäsenvaltiossa ja niitä verotettiin maahantuonnissa määräjäsenvaltioon. Vaikka kaikki ne säännökset, jotka koskevat palveluja, joista nyt esillä olevassa tapauksessa on kyse, oli olennaisilta osiltaan annettu jo vuoden 1977 versiossa direktiivistä, etenkin 22 artikla ilmeisesti laadittiin koskemaan pikemminkin kotimaisia kuin rajat ylittäviä tilanteita. Sen otsikkona on ”Sisäisen järjestelmän velvoitteet”, kun taas 23 artiklan otsikkona on ”Maahantuontiin liittyvät velvoitteet”. Ennen vuotta 1993 maahantuonti kuitenkin tapahtui ”maan alueelle”, kun se nyt tapahtuu ”yhteisön alueelle”. (17) Viittaus 22 artiklan 3 kohtaan 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa näyttäisi olleen alun perin tehty tältä kannalta. Nämä seikat puhuvat vapaan tulkinnan puolesta.

60. On joka tapauksessa ilmeistä – ja kaikki olivat tästä istunnossa samaa mieltä – ettei direktiivin eri sovellettavia säännöksiä yksinkertaisesti voida soveltaa kirjaimellisesti esillä olevan tapauksen asianhaaroihin ilman tiettyä järjettömyyttä lopputuloksessa – kuten esimerkiksi juuri totesin: vero peritään kahteen kertaan tai käännetty verovelvollisuus tehdään tyhjäksi. Jotakin säännöstä on tulkittava vapaammin, ja yhteisöjen tuomioistuimen on määriteltävä, mikä säännös tulee kyseeseen ja miten sitä on tulkittava.

61. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan osalta yksi asia on selvä: ilmaisua ”sekä” ei voi tulkita kirjaimellisesti tilanteessa, jossa laskutetaan yksittäinen palvelusuoritus. Palvelusuoritus on joko verollinen tai verovapaa, se ei voi olla molempia. Jos suoritus muodostuu useista eri osatekijöistä, joista jotkin ovat verollisia (mahdollisesti eri verokannalla) ja jotkin verovapaita, ne on eriteltävä erikseen, mutta kukin osatekijä voi kuulua vain yhteen kategoriaan. Monet laskut

kuitenkin koskevat yksittäisiä palvelusuorituksia. Niiden tapauksessa ja monista eri osista muodostuneen laskun kunkin osatekijän tapauksessa on mahdollista ilmaista veron määrää ”sekä” vapautusta. Kyseisen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan on niin muodoin tulkittava – kaikissa tapauksissa – tarkoittavan ”verotonta hintaa ja kutakin verokantaa vastaavaa veron määrää *taikka – tilanteen mukaan – mahdollista vapautusta*”.

62. Komissio puoltaa tällaista tulkintaa ja menee esillä olevassa tilanteessa vielä hieman pitemmälle ehdottamalla, että käännetty verovelvollisuus pitäisi rinnastaa tältä kannalta vapautukseen. Ehdotus perustuu merkittävässä määrin, kuten se on todennut, 1.1.2004 alkaen sovelletun 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuotoon. (18)

63. Vaikka näyttääkin selvältä, että uusi versio on paljon enemmän kuin vanhan selvennystä, en pidä ehdotusta kohtuuttomana nykyisessäkään muodossa. Palvelun suorittajan näkökulmasta nimittäin käännetyn verovelvollisuuden liiketoimi on verovelvollisuuden ja vähennysoikeuden kannalta hyvin samanlainen kuin vientiliiketoimi, joka on verosta vapaa kuudennen direktiivin 15 artiklan nojalla, mihin liittyy 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukainen vähennys tai ostoon sisältyvän veron palautus, ja asiakkaan näkökulmasta rinnastettavissa maahantuontiin, joka on verollinen 2 artiklan 2 kohdan nojalla, mihin liittyy 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukainen vähennys. Puollan siis sellaista 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkintaa, jonka mukaan kunkin laskutetun erän osalta palvelun suorittajan on mainittava veroton hinta ja tilanteen mukaan joko suoritettavan veron määrä tai vapautus taikka sovellettava käännetty verovelvollisuus.

64. On totta, että samanlainen tulos saatettaisiin saada direktiivin 18 artiklan 1 kohdan vapaalla tulkinnalla katsomalla 18 artiklan 1 kohdan d alakohta (jota sovelletaan, kun asiakas on verovelvollinen 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti) poikkeukseksi eikä täydennykseksi 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan yleissääntöön, joka edellyttää laskun hallussapitoa 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti aina kun vähennysoikeus perustuu 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaan. Tuossa tapauksessa kunkin jäsenvaltion olisi säädettävä noudatettavat muotovaatimukset, eikä veron määrän mainitsemisen tarvitse kuulua niihin.

65. En kuitenkaan puolla tällaista tulkintaa. Arvonlisäverotus on alue, jossa harmonisointi yhteisön tasolla on välttämätöntä. Vaikka monet yksityiskohdat onkin jätetty jäsenvaltioille, ei olisi johdonmukaista, jos olisi yhteisön säännös ”maan alueella” maksetun tai maksettavan veron vähentämisestä (19) ja kansalliset säännökset sellaisille liiketoimille, jotka ovat olennaiselta luonteeltaan rajat ylittäviä. Mikäli taas käännetyn verovelvollisuuden liiketoimet jätetään kokonaan 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ulkopuolelle, poistuu yhteisön säännös, jonka mukaan hallussa on oltava lasku. Kuten komissio totesi istunnossa 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan osalta, 18 artiklan 1 kohdan d alakohta koskee enemmän sitä, miten tiedot on ilmoitettava, kuin sitä, onko ne ilmoitettava.

66. Siksi katson, että relevanttina aikana sovellettavassa versiossa 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään, että palvelun suorittaja mainitsee kunkin laskutetun erän osalta verottoman hinnan ja tilanteen mukaan joko suoritettavan veron määrän tai vapautuksen taikka sovellettavan käännetyn verovelvollisuuden ja että jos jompikumpi maininta puuttuu, laskua ei hyväksytä todisteeksi vähennysoikeudesta.

Palvelun suorittajan nimi ja osoite – verollisen liiketoimen yksilöinti

67. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan sovellettavassa versiossa ei kuitenkaan nimenomaisesti vaadita muita tietoja paitsi erityistapauksissa – joihin esillä oleva tapaus ei kuulu – palvelun suorittajan ja asiakkaan arvonlisäverorekisterinumero ja tietyt tiedot uudesta kuljetustavasta.

68. Luettelo vaadittavista tiedoista ei kuitenkaan ole tyhjentävä. Jäsenvaltiot voivat edellyttää laskussa ilmoitettavan lisätietoja. Direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista”, kunhan jäsenvaltioiden sisäisiä ja jäsenvaltioiden välisiä liiketoimia ei kohdella eri tavoin eikä aiheuteta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia. Selittävässä muistiossa komission ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi (20) todetaan, ettei (tuossa vaiheessa) pidetty tarpeellisena yhdenmukaistaa lukuisia yksityiskohtaisia kansallisia

säännöksiä, jotka koskevat laskun antamista, ja direktiivin 2001/115 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että ”nykyiset, laskutukselle asetetut vaatimukset, jotka on lueteltu – 22 artiklan 3 kohdassa – , ovat lukumäärältään suhteellisen vähäiset, joten olennaisten vaatimusten määrittely jää jäsenvaltioille”.

69. Tähän verrattuna direktiivillä 2001/115 nyt yhdenmukaistetaan täysin laskun sisältö arvonlisäverotuksessa 1.1.2004. Luettelo vaadituista maininnoista 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti on merkittävästi laajennettu kattamaan muun muassa ”verovelvollisen ja tämän asiakkaan täydellinen nimi ja osoite” ja ”toimitettujen tavaroiden määrä ja luonne tai suoritettujen palveluiden laajuus ja luonne”. Lisäksi ainoastaan noita tietoja voidaan vaatia. Jäsenvaltioita on siten estetty edellyttämästä muita tietoja arvonlisäverotuksessa. (21)

70. Tämän seurauksena ei palvelun suorittajan nimi ja osoite eikä myöskään verollisen liiketoimen yksilöinti kuulu mainintoihin, jotka laskun on sisällettävä, relevanttina aikana sovellettavan direktiiviversion mukaan. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edellyttää niiden ja/tai muiden mainintojen sisällyttämistä. Niiden harkintavaltaa tältä osin rajoittavat vain tietyt säännökset, jotka koskevat kaupan vapautta, mutta kaikki muut lisävaatimukset on mitä ilmeisimmin oikeusvarmuuden nimissä saatettava voimaan ennen niiden soveltamista yksittäistapauksiin.

71. Käsiteltävänä olevien kaltaisten tietojen merkitys ja niiden vaikutus arvonlisäverojärjestelmän moitteettomaan toimintaan ja erityisesti asianmukaisen veronkannon ja petosten estämisen turvaamiseen on sanomattakin selvää ja saa vahvistuksensa – mikäli vahvistusta tarvittaisiin – siitä, että ne on otettu luetteloon pakollisista maininnoista direktiivin 2001/115 muuttamisen johdosta. (22)

72. Voi olla hyödyllistä edellyttää palvelun suorittajan ja asiakkaan – silloinkin kun lasku jo sisältää tämän arvonlisäverorekisterinumeron – nimen ja osoitteen nimenomaista mainitsemista. Se on selvä lisätekijä, ja jos esimerkiksi arvonlisäverorekisterinumerossa on painovirhe, se voi auttaa ratkaisemaan epävarmuuden verovelvollisten yksilöimisessä.

73. Verollisen liiketoimen yksilöinnillä on selvästi suuri käytännön merkitys määritettäessä, mitä säännöksiä sovelletaan. On ilmeistä, että niin mainittaessa verollinen liiketoimi on määriteltävä asianmukaisesti direktiivin kategorioiden mukaisesti, koska erilainen luonnehdinta voi johtaa direktiivin erilaisten säännösten ja mahdollisesti erilaisen verokannan soveltamiseen. Määrittelyt, jotka eivät ole tässä suhteessa täsmällisiä, saattavat haitata direktiivin soveltamista ja vääristää kilpailua.

74. Esillä olevassa asiassa laskussa mainittiin tehty rakennustyö, kun taas veroviranomaiset katsovat, että siinä olisi pitänyt mainita tuon työn tekemiseen annettu työvoima. Mikäli laskutettujen palvelujen kuvaus on epäasianmukainen ja voi siten aiheuttaa arvonlisäveron kantamisen väärin, mielestäni laskua voidaan perustellusti pitää pätemättömänä arvonlisäverotuksessa niiden säännösten mukaisesti, jotka jäsenvaltio on antanut tätä tilannetta varten. Bockemühlin tapauksessa ilmeisesti kuitenkin veroviranomaisten motiivina on saattanut olla pääasiallisesti huoli mahdollisesta kansallisten työ- ja sosiaaliturvaoikeuden säännösten kiertämisestä. Tällainen huoli – vaikka selvästikin hyvin tärkeä – ei liity arvonlisäverosäännöksiin, eikä sitä käsitykseni mukaan ole pidettävä relevanttina esillä olevassa asiassa annettavan tuomion kannalta.

75. Kantani on kuitenkin, että kuudennen direktiivin sovellettava versio sallii jäsenvaltioiden edellyttävän palvelun suorittajien ilmaisevan nimensä ja osoitteensa sekä yksilöivän täsmällisesti suorituksen luonteen kaikissa arvonlisäverotuksessa käytettävissä laskuissa ja siten epäävän vastaanottajalta vähennysoikeuden, mikäli nämä tiedot puuttuvat tai ovat aineellisesti vääriä.

76. Asiassa Jeunehomme (23) antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin teki selväksi, että ”vähennysoikeuden käyttämisen osalta – kuudennessa direktiivissä pelkästään edellytetään tietyt tiedot sisältävää laskua. Jäsenvaltiot voivat säätää edellytettävistä lisätiedoista arvonlisäveron asianmukaisen kannon varmistamiseksi ja veroviranomaisten suorittaman valvonnan mahdollistamiseksi”. (24)

77. Se kuitenkin muistutti seuraavaa: ”muiden kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainittujen laskun tietojen asettamisen vähennysoikeuden edellytykseksi on

rajoituttava siihen, mikä on välttämätöntä arvonlisäveron asianmukaisen kannon varmistamiseksi ja veroviranomaisten suorittaman valvonnan mahdollistamiseksi. Näiden tietojen määrä tai tekninen luonne ei myöskään saa tehdä vähennysoikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi". (25) Mielestäni tällaista vaikeutta ei synny kyseen ollessa sellaisista perustavanlaatuisista tiedoista kuin palvelun suorittajan nimi ja osoite sekä verollisen liiketoimen (oikea) yksilöinti.

Kolmas kysymys

78. Kolmas kysymys koskee niiden vaikeuksien oikeudellisia seurauksia, joita syntyy, kun todetaan laskun antajan olevan sama kuin verollisen palvelun suorittaja; ennakkoratkaisupyyntöä käy ilmi, että kansallista tuomioistuinta kiinnostaa erityisesti se, lankeaako todistustaakka veroviranomaiselle vai vaatimuksen esittäjälle.

79. Vaikka direktiivissä ei nimenomaisesti käsitellä verovelvollisen todistustaakkaa vähennysoikeudesta, olen samaa mieltä Saksan ja komission kanssa siitä, että vastaus on jälleen löydettävissä 22 artiklan 8 kohdasta.

80. Tuon säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista. Palvelun suorittajan oikea yksilöinti on tällöin todellakin tarpeellinen osatekijä. Tästä seuraa, että kuten direktiivissä säädetään, jäsenvaltiot voivat epävarmuuden vallitessa tai veropetosta epäiltäessä vaatia todisteita siitä, että laskun antaja ja palvelun suorittaja ovat yksi ja sama henkilö. (26) Yhteisön säännösten puuttuessa jäävät myös todistelua koskevat menettelysäännöt jäsenvaltioiden asiaksi.

81. Kuten yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin asiassa Jeunehomme antamassaan tuomiossa (27) katsoi, vähennysoikeuteen vetoavalle verovelvolliselle säädetyt velvollisuudet eivät saa tehdä tuon oikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. Näkisin, että tämän täytyy olla näin riippumatta siitä, ovatko nämä velvollisuudet aineellisia vai menettelyllisiä. Näin ollen kansallisen tuomioistuimen on sovellettava omia todistelua koskevia sääntöjään tämän vaatimuksen mukaisesti.

Ratkaisuehdotus

82. Näistä syistä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Palvelun vastaanottaja, joka on myös arvonlisäverovelvollinen kyseisistä palveluista ja jonka maksettava vero on, voi käyttää kuudennen neuvoston direktiivin 77/388 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista vähennysoikeuttaan vain, mikäli hänellä on 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti annettu lasku.

2) Kyseisen direktiivin siinä versiossa, jota sovelletaan ennen 1.1.2004, olevan 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään palvelun suorittajan mainitsevan kunkin laskussa olevan erän osalta verottoman hinnan sekä tilanteen mukaan joko suoritettavan veron määrän tai vapautuksen taikka sovellettavan käännetyn verovelvollisuuden; jos jompikumpi maininta puuttuu, laskua ei hyväksytä todisteeksi vähennysoikeudesta. Direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden edellyttävän palvelun suorittajan ilmaisevan nimensä ja osoitteensa sekä yksilöimään täsmällisesti suorituksen luonteen kaikissa arvonlisäverotuksessa käytettävissä laskuissa ja siten epäävän vastaanottajalta vähennysoikeuden, mikäli nämä tiedot puuttuvat tai ovat aineellisesti vääriä.

3) Jäsenvaltioiden asiana on määrittää niiden vaikeuksien oikeudelliset seuraukset, jotka syntyvät, kun todetaan laskun antajan olevan sama kuin verollisen palvelun suorittaja, mutta vähennysoikeuden käyttöä ei saa tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

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

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL:n suomenkielinen

erityispainos, alue 9, nide 1, s. 3).

4 – Tätä viimeksi mainittua tilannetta kutsutaan toisinaan ilmaisuilla ”käännetty verovelvollisuus” tai ”veron kääntäminen”.

5 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

6 – Direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47).

7 – Tietynlaisista luovutuksista tai suorituksista, joista esillä olevassa asiassa ei ole kyse, 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään lisätietoja, kuten erityisesti liiketoimen osapuolten kansalliset arvonlisäveronumerot.

8 – Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäverotuksen laskuttamiselle asettamien vaatimusten yksinkertaistamiseksi, ajanmukaistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi 20 päivänä joulukuuta 2001 annettu neuvoston direktiivi 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24).

Jäsenvaltioiden on saatettava kyseinen direktiivi voimaan 1.1.2004 lukien.

9 – Riidan tosiseikkojen tapahtumisen aikaan sovelletussa versiossa sanoilla (maan alueella) tai vastaavalla sanamuodolla, joka oli otettu käyttöön direktiivillä 91/680/ETY, ilmeisesti viitattiin palvelun suorittajan verovelvollisuuteen monissa kielitoisinnoissa, kuten englanniksi, ranskaksi, italiaksi ja espanjaksi. Saksankielisessä versiossa kuitenkin viitattiin paikkaan, jossa verovelvollisuus syntyi tai vero maksettiin, ja hollanninkielisessä palvelun suorittamispaikkaan. Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), joka tuli voimaan 1.1.1996, yhtenäistettiin sittemmin kaikki kieliversiot saksankielisen toisinnon mukaisiksi. Niinpä englanninkielisessä versiossa 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa lukee nyt seuraavasti: (arvonlisäveroon, joka on *maan alueella* maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle) [kursiivi lisätty].

10 – Ks. mm. asia C-106/89, Marleasing, tuomio 13.11.1990 (Kok. 1990, s. I-4135, Kok. Ep. X, s. 599, 8 kohta) ja asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3325, Kok. Ep. XVI, s. I-1, 26 kohta).

11 – Ks. alaviite 9.

12 – Ks. esim. Terra, B. G. M. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, 1993, osa 2, XI.4 luku.

13 – Kuten julkisasiamies Slynn määritteli yhdistetyissä asioissa C-123/87 ja C-330/87 esittämässään ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1988, s. 4517, s. 4534).

14 – Ks. alaviite 4.

15 – Direktiivillä 2001/115 muutetussa versiossa (mainittu edellä alaviitteessä 8) 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa ei enää edellytetä palvelun suorittajan antavan laskua, vaan ”verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hänen asiakkaansa tai kolmas osapuoli hänen nimissään ja lukuunsa toimittaa – – laskun”.

16 – Ks. asia 342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227); asia C-454/98, Schmeink ja Cofreth, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6973) ja erityisesti asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8315, 41 kohta).

17 – Ks. ”maahantuonnin” määritelmä direktiivin 7 artiklassa eri sovellettavissa versioissa.

18 – Ks. 13 kohta edellä.

19 – Ja 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan sekä 18 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti maahantuonnin osalta.

20 – Euroopan yhteisöjen tiedote, 11/73, s. 21; nykyinen 22 artikla oli 23 artikla alkuperäisessä ehdotuksessa.

21 – Ks. myös 22 artiklan 8 kohdan toinen alakohta, joka on lisätty direktiivillä 2001/115 (mainittu edellä 15 kohdassa).

22 – Niiden laiminlyönti tähän asti on saattanut johtua yksinkertaisesti siitä oletuksesta, että kaikissa kaupallisissa laskuissa on välttämättä yksilöitävä palvelun suorittaja ja palvelusuoritus, jotta niistä olisi käytännön hyötyä normaalissa kaupankäynnissä.

23 – Mainittu edellä alaviitteessä 13.

24 – Saman tuomion 16 kohta.

25 – Saman tuomion 17 kohta.

26 – Ks. myös asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257, 29 kohta). On kuitenkin huomattava, että 1.1.2004 alkaen on nimenomaisesti säädetty, ettei palvelun suorittajan ja laskun antajan tarvitse olla sama henkilö (ks. 15 kohta edellä).

27 – Mainittu edellä 77 kohdassa.