

|

61995J0085

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 5 päivänä joulukuuta 1996. - John Reisdorf vastaan Finanzamt Köln-West. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - Arvonlisävero - Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinta - Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen - Verovelvollisen velvollisuus - Laskun hallussapito. - Asia C-85/95.

Oikeustapauskokoelma 1996 sivu I-06257

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1 Ennakkoratkaisukysymykset - Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta - Toimivallan rajat - Keinotekoinen riita tai sellaisia yhteisön oikeuden säännöksiä koskeva tulkintapyyntö, joita ei voida soveltaa pääasian oikeudenkäynnissä

(EY:n perustamissopimuksen 177 artikla)

2 Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen - Verovelvollisen velvollisuudet - Laskun hallussapito - Laskun käsite - Jäsenvaltioiden mahdollisuus hyväksyä laskuksi muu asiakirja kuin alkuperäinen lasku

(Neuvoston direktiivin (ETY) N:o 77/388 18 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 22 artiklan 3 kohta)

Tiivistelmä

3 Kun yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian ilman, että sen tarvitsee periaatteessa tutkia niitä olosuhteita, joissa kansalliset tuomioistuimet ovat päättäneet esittää sille ennakkoratkaisukysymyksiä ja joissa ne aikovat soveltaa yhteisön oikeuden säännöstä, johon ne ovat pyytäneet yhteisöjen tuomioistuimen tulkintaa.

Toisin on ainoastaan tapauksissa, joissa joko ilmenee, että perustamissopimuksen 177 artiklan mukaiseen menettelyyn on ryhdytty sen tarkoituksen vastaisesti ja että tässä menettelyssä

pyritään todellisuudessa saamaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu näennäiseen riitaan, tai joissa on selvää, ettei yhteisön oikeuden säännöstä, johon yhteisöjen tuomioistuimelta on pyydetty tulkintaa, sovellettaisi.

4 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan mukaan silloin kun kyseessä on arvonlisäverovelvollisen oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä, jäsenvaltiot, joille on myönnetty oikeus päättää vähennysoikeuden käyttämisen valvontaa koskevista säännöistä ja erityisesti tavasta, jolla verovelvollisen on näytettävä vähennysoikeus toteen, voivat katsoa, että ilmaisulla "lasku" tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita asiakirjoja, joita voidaan pitää laskuina ja jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa vahvistettuja perusteita, ja jäsenvaltioilla on oikeus vaatia alkuperäisen laskun esittämistä vähennysoikeuden näyttämiseksi toteen samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.

Asianosaiset

Asiassa C-85/95,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

John Reisdorf

vastaa

Finanzamt Köln-West

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet ja P. Jann,

julkisasiamies: N. Fennelly,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- John Reisdorf, edustajanaan verotusasiantuntija Hans-Peter Taplick,

- Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Oberregierungsrat Bernd Kloke,

- Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Vassileios Kontolaimos ja ulkoasiainministeriön valtiosihteerin neuvonantaja Dimitra

Tsagkarakis,

- Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö Catherine de Salins ja oikeudellisen osaston tehtävään määrätty virkamies Anne de Bourgoing,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Stephen Braviner, avustajanaan barrister Sarah Lee,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald, ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan John Reisdorfin, edustajanaan asianajaja Rainer Olschewski, Köln, Saksan hallituksen, asiamiehenään Ernst Röder, Kreikan hallituksen, asiamiehenään Vassileios Kontolaimos, Ranskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston hallinnollinen avustaja Frédéric Pascal, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, 20.6.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 12.10.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.3.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty John Reisdorfin ja Finanzamt Köln-Westin (jäljempänä Finanzamt) välisessä asiassa, joka koskee mahdollisuutta vapauttaa Reisdorf velvollisuudesta esittää sellaisen arvonlisäveron määrää koskevat alkuperäiset laskut, jonka vähentämistä Reisdorf haki.

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa, jotka koskevat vähennysoikeutta, säädetään seuraavasti:

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

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen."

4 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa säädetään lisäksi seuraavasti:

"1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

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

--

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

5 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 2, 3 ja 8 kohdassa säädetään seuraavasti:

"2. Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

3. 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.

--

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista."

6 Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian asiakirjoista selviää, että Reisdorf on kunnostanut vuonna 1988 omistamassaan rakennuksessa sijaitsevan liikehuoneiston, jonka hän on vuokrannut marraskuusta 1988 lähtien valintamyymäläliikkeen harjoittajalle. Luovuttuaan Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 4 pykälän 12 momentin a kohdan mukaisesta arvonlisäveron vapautuksesta Reisdorf haki vähennystä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrästä, joka oli maksettu kyseistä liikehuoneistoa kunnostettaessa.

7 Finanzamtin suorittaman erityisen arvonlisäverotarkastuksen aikana kantajaa pyydettiin esittämään niitä summia koskevat alkuperäiset laskut, joiden vähentämistä hän vaati.

8 On todettava, että UStG:n 15 pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan elinkeinonharjoittaja voi, jollei tietyistä muista, esillä olevaan asiaan liittymättömistä edellytyksistä muuta johdu, vähentää ostoihin sisältyvän veron määränä UStG:n 14 pykälän mukaisesti laadituilla laskuilla erikseen osoitetun veron muiden elinkeinonharjoittajien hänen yritykselleen suorittamista toimituksista tai palveluista. UStG:n 14 pykälän 4 momentin mukaan laskulla tarkoitetaan asiakirjaa, jolla elinkeinonharjoittaja tai tämän nimissä kolmas osapuoli laskuttaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajaa luovutuksista tai muusta palvelusta, riippumatta siitä, miksi asiakirjaa nimitetään liikesuhteissa.

9 Reisdorf esitti useita jäljennöksiä erityisesti pääurakoitsijan välilaskuista, mutta hän ei toimittanut alkuperäisiä laskuja. Tämän vuoksi Finanzamt alensi ostoihin sisältyvän veron määrää.

10 Valitettuaan tuloksetta tällaisesta vähentämisestä Reisdorf nosti kanteen Finanzgerichtissa, joka hylkäsi kanteen. Finanzgericht katsoi, ettei kantaja ollut pyynnöstä huolimatta näyttänyt UStG:n 15 pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisten vähennysoikeutta koskevien edellytysten täyttyneen ostoihin sisältyvän veron vähennyksen osalta, koska se ei ollut esittänyt laskujen alkuperäisiä kappaleita, jotka kantaja olisi omien toteamustensa mukaan voinut toimittaa.

11 Finanzgericht totesi UStG:n 14 ja 15 pykälän perusteella, että vain ostajalle osoitettua ja annettua tai lähetettyä alkuperäistä laskua voidaan pitää verovelvollisen tilejä tarkastettaessa todisteena vähennysoikeudesta. Se korostaa, että alkuperäinen lasku poikkeaa muista laskuista siltä osin kuin se on tunnistettavissa ainoaksi kappaleeksi, eikä sitä voi sekoittaa laskujen muihin kappaleisiin, kaksoiskappaleisiin tai jäljennöksiin. Finanzgerichtin mukaan alkuperäisen laskun toimittamisesta on mahdollista vapautua vain, jos se on kadonnut tai sitä ei voida saada haltuun tietyssä määräajassa. Tällaisissa tilanteissa tarpeellinen näyttö voidaan esittää muulla tavoin, kaikilla kansallisessa oikeudessa sallituilla todisteilla, kuten esimerkiksi laskujen jäljennöksillä tai vastaavilla asiakirjoilla. Esillä olevassa asiassa kantaja ei ole kuitenkaan väittänyt alkuperäisiä laskuja kadonneiksi. Kantajan pitää siis kärsiä tästä seuraavat negatiiviset oikeusvaikutukset, koska kantajan kuuluu näyttää toteen vähennystä koskeva oikeutensa.

12 Reisdorf haki muutosta tähän tuomioon Bundesfinanzhofissa UStG:n 14 ja 15 pykälän rikkomisen perusteella.

13 Ennakkoratkaisupyynnössä Bundesfinanzhof toteaa toisaalta, ettei kansallisessa oikeudessa ole säädetty vähennysoikeuden toteen näyttämistä, ja toisaalta, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että verovelvolliselta edellytetään vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa. Kansallinen tuomioistuin pohti, mitä on tarkoitettava kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna ilmaisulla lasku, ja se päätti lykätä päätöksentekoa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna laskuna pidettävä ainoastaan alkuperäistä eli laskutusta varten alun perin laadittua asiakirjaa vai katsotaanko sellaiseksi myös jäljennökset, kaksoiskappaleet tai valokopiot?"

2. Tarkoitetaanko kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ilmaisulla 'hallussapito' sitä, että verovelvollisen on pystyttävä aina vaadittaessa esittämään lasku veroviranomaisille?"

3. Menetetäänkö oikeus vähennysoikeuden käyttöön kuudennen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella, jos verovelvollinen ei enää 'pidä laskua hallussaan'?"

Tutkittavaksi ottaminen

14 Reisdorf katsoo, että esillä olevassa asiassa on kyse vähennykseen oikeuttavan laskun käsitteestä. Hänen mukaansa kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vahvistaa perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna. Tästä johtuu, että jos Bundesfinanzhofin mukaan Saksan liittotasavalta ei ole asianmukaisesti täyttänyt direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaista sääntämisvelvollisuuttaan, Bundesfinanzhofin olisi pitänyt itse korjata asiaa koskeva puute eikä saattaa asiaa yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

15 Tämä väite on hylättävä. Ennakkoratkaisupyynnön sanamuodosta käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan. Koska ennakkoratkaisukysymykset koskevat yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian ilman, että sen tarvitsee periaatteessa tutkia niitä olosuhteita, joissa kansalliset tuomioistuimet ovat päättäneet esittää sille

ennakkoratkaisukysymyksiä ja joissa ne aikovat soveltaa yhteisön oikeuden säännöstä, josta ne ovat pyytäneet ennakkoratkaisua (ks. vastaavasti myös asia C-67/91, Asociación Española de Banca Privada ym., tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4785, 25 ja 26 kohta ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 10 kohta).

16 Toisin on ainoastaan tapauksissa, joissa joko ilmenee, että perustamissopimuksen 177 artiklan mukaiseen menettelyyn on ryhdytty sen tarkoituksen vastaisesti ja todellisuudessa pyritään saamaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu näennäiseen oikeudenkäyntiasiaan, tai joissa on selvää, ettei yhteisön oikeuden säännöstä, johon yhteisöjen tuomioistuimelta on pyydetty tulkintaa, sovellettaisi (ks. vastaavasti myös em. asia Asociación Española de Banca Privada ym., tuomion 26 kohta ja em. asia BP Soupergaz, tuomion 10 kohta). Näin ei ole kuitenkaan esillä olevassa asiassa.

17 Esitettyihin kysymyksiin on siis vastattava.

Pääasia

18 Kolmessa kysymyksessään, joita on käsiteltävä yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy ennen kaikkea, voivatko jäsenvaltiot katsoa kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan, että ilmaisulla lasku tarkoitetaan vain alkuperäistä eli laskutusta varten alun perin laadittua asiakirjaa, vai voidaanko sillä katsoa tarkoitettavan myös muita asiakirjoja, kuten esimerkiksi jäljennöksiä, kaksoiskappaleita tai valokopioita, ja voidaanko hyväksyä, että verovelvollinen, jolla ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, voi todistaa vähennysoikeutensa muiden keinojen avulla.

19 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on tutkittava kuudennen direktiivin säännöksiä ja erotettava toisistaan ne, jotka liittyvät vähennysoikeuden käyttöön, ja ne, jotka koskevat vähennysoikeuden toteen näyttämistä sen jälkeen, kun verovelvollinen on käyttänyt tätä oikeutta. Tällainen eron tekeminen vähennysoikeuden käyttämisen ja vähennysoikeuden toteen näyttämisen välillä myöhemmin tehdyissä tarkastuksissa kuuluu olennaisesti arvonlisäverojärjestelmän toimintaan.

20 Vähennysoikeuden käyttämisestä säädetään kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, että verovelvolliselta edellytetään "22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa". Käsiteltä lasku on siis tulkittava kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan perusteella.

21 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan, jossa säädetään pakottavalla tavalla laskun laatimisesta, a alakohdassa säädetään, että verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista "toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja". Lisäksi 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vahvistaa perusteet, joilla asiakirjaa voidaan "pitää laskuna".

22 Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan, luettuna yhdessä 22 artiklan 3 kohdan kanssa, vähennysoikeuden käyttö edellyttää yleensä alkuperäisen laskun tai sellaisen asiakirjan hallussapitoa, jota kyseisessä jäsenvaltiossa vahvistettujen perusteiden mukaan voidaan pitää laskuna. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 17 kohdassa, ne näiden säännösten eri kieliversiot, jotka olivat todistusvoimaisia kuudennen direktiivin antamisajankohtana, vahvistavat tällaisen tulkinnan, vaikka 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan saksankielisestä versiosta ei käykään yhtä selvästi ilmi ajatus, että jäsenvaltioiden on määriteltävä perusteet sen arvioimiseksi, voidaanko asiakirjaa pitää laskuna.

23 Vaikka kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vahvistaa edellytykset, joiden mukaan muita asiakirjoja kuin alkuperäistä laskua voidaan pitää laskuina, tähän oikeuteen kuuluu, että voidaan katsoa, ettei asiakirjaa ole pidettävä laskuna, jos on laadittu alkuperäinen lasku ja jos se on laskun saajan hallussa.

24 On todettava, että tämä jäsenvaltioiden oikeus on yhteensopiva kuudennen direktiivin erään tavoitteen kanssa, eli arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan varmistamisen (ks. vastaavasti myös johdanto-osan 17. perustelukappale ja kuudennen direktiivin 22 artiklan 2 ja 8 kohta). Tämän osalta on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut yhdistetyissä asioissa 123/87 ja 330/87, *Jeunehomme* ja *EGI*, 14.7.1988 antamassaan tuomiossa (Kok. 1988, s. 4517, 16 ja 17 kohta), että jäsenvaltiot voivat vaatia, että laskuissa on oltava lisämerkintöjä arvonlisäveron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veroviranomaisten harjoittaman valvonnan mahdollistamiseksi, mutta tällaisten merkintöjen ei pidä lukumääränsä tai teknisen luonteensa vuoksi tehdä vähennysoikeuden käyttöä käytännössä mahdottomaksi tai liian vaikeaksi.

25 On siis todettava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat katsoa, että ilmaisulla lasku tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita sellaisia asiakirjoja, joita voidaan pitää laskuina ja jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa säädettyjä edellytyksiä.

26 Toiseksi niiden kuudennen direktiivin säännösten osalta, jotka koskevat vähennysoikeuden toteen näyttämistä sen jälkeen kun verovelvollinen on käyttänyt vähennysoikeuttaan, on todettava, kuten Saksan hallitus on perustellusti todennut, että kuudennen direktiivin 18 artikla koskee otsikkonsa mukaisesti vain vähennysoikeuden käyttöä eikä vähennysoikeuden toteen näyttämistä sen jälkeen kun verovelvollinen on käyttänyt tätä oikeutta.

27 Verovelvolliselle kuuluvista velvollisuuksista vähennysoikeuden käytön jälkeen on säädetty kuudennen direktiivin muissa säännöksissä. Sen 22 artiklan 2 kohdassa säädetään, että verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

28 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa ei tosin säädetä erityisesti mitään verovelvollisen velvollisuudesta näyttää toteen vähennysoikeutensa.

29 Edellä mainituista säännöksistä, joissa annetaan jäsenvaltioille oikeus säätää laskua koskevista lisämerkinnöistä ja muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, käy kuitenkin ilmi, että kuudennessa direktiivissä annetaan jäsenvaltioille oikeus päättää vähennysoikeuden käytön valvontaa koskevista säännöistä ja erityisesti tavasta, jolla verovelvollisen on näytettävä vähennysoikeus toteen. Kuten julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksensa 26 ja 27 kohdassa, tähän oikeuteen kuuluu se, että jäsenvaltiot voivat vaatia alkuperäisen laskun esittämistä verotarkastuksissa samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.

30 On siis todettava, että erityisten vähennysoikeuden toteen näyttämistä koskevien säännösten puuttuessa jäsenvaltioilla on oikeus vaatia alkuperäisen laskun esittämistä vähennysoikeuden näyttämiseksi toteen samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.

31 Ennakkoratkaisukysymyksiin on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat katsoa, että ilmaisulla lasku tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita asiakirjoja, joita voidaan pitää laskuina ja jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa vahvistettuja perusteita, ja jäsenvaltioilla on oikeus vaatia alkuperäisen laskun esittämistä vähennysoikeuden näyttämiseksi toteen samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

32 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Kreikan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 12.10.1994 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat katsoa, että ilmaisulla lasku tarkoitetaan sekä alkuperäistä laskua että muita asiakirjoja, joita voidaan pitää laskuina ja jotka vastaavat näissä jäsenvaltioissa vahvistettuja perusteita, ja jäsenvaltioilla on oikeus vaatia alkuperäisen laskun esittämistä vähennysoikeuden näyttämiseksi toteen samoin kuin sallia silloin, kun verovelvollisella ei ole enää hallussaan alkuperäistä laskua, muuta näyttöä siitä, että vaadittuun vähennykseen liittyvä liiketoimi on todella tapahtunut.