

yksityiskohtaiset säännöt - annetun kahdeksannen direktiivin 79/1072/ETY 3 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio säätää kansallisessa oikeudessaan tähän jäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen mahdollisuudesta näyttää toteen oikeutensa veronpalautukseen esittämällä kyseessä olevan laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen, kun lasku tai asiakirja on kadonnut eikä verovelvollinen ole vastuussa katoamisesta, sekä kun palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä riskiä myöhemmistä palautushakemuksista ole.

Johdannaisessa oikeudessa on noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita ja etenkin suhteellisuusperiaatetta. Sen mahdollisuuden poissulkeminen, että jäsenvaltio voisi hyväksyä veron palautusvaatimuksen tällaisissa poikkeuksellisissa tapauksissa, ei ole tarpeen kahdeksannen direktiivin yleisen tavoitteen saavuttamiseksi eli veropetoksien tai veronkierron estämiseksi.

2 Perustamissopimuksen 6 artiklassa esitetty ja kahdeksannen direktiivin 79/1072/ETY viidennessä perustelukappaleessa toistettu syrjintäkiellon periaate edellyttää, että silloin kun jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on mahdollisuus näyttää toteen oikeutensa arvonlisäveron palautukseen esittämällä laskun jäljennös tai valokopio, kun sille on lähetetty alkuperäinen lasku, joka on sittemmin kadonnut siten, että verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta, tällainen mahdollisuus annetaan myös verovelvolliselle, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, jos palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä ole olemassa riskiä myöhemmistä palautushakemuksista.

Asianosaiset

Asiassa C-361/96,

jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

vastaan

Bundesamt für Finanzen

"ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt - 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11) 3 artiklan a alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

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

julkisasiamies: G. Cosmas,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, edustajinaan C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG:n hallituksen jäsen B. Hense ja C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG:n vero-osaston johtaja K. P. Karig, Frankfurt-am-Main,

- Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos E. Röder,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja J. Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises'n, edustajanaan C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG:n verotusasiantuntija H. Morin-Hauser, Saksan hallituksen, asiamiehenään E. Röder, ja komission, asiamiehenään J. Grunwald, 15.1.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.2.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Finanzgericht Köln on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 29.8.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.11.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt - 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 3 artiklan a alakohdan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises'n ja Bundesamt für Finanzenin (liittovaltion veroviranomainen, jäljempänä Bundesamt) välisessä riita-asiassa, joka koskee pääasian kantajan mahdollisuutta näyttää toteen oikeutensa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen esittämällä jäljennöksen kadonneesta alkuperäisestä laskusta, kun kantaja ei ole vastuussa katoamisesta.

Kahdeksas direktiivi

3 Kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavarahan maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen."

4 Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdassa täsmennetään:

"Palautuksen saadaksesen 2 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

a) tehtävä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulle toimivaltaiselle viranomaiselle liitteessä A esitetyn mallin mukainen hakemus siihen liitettyine alkuperäisine laskuineen tai tuontiasiakirjoineen. Jäsenvaltioiden on saatettava hakijoiden käyttöön selitykset, jotka sisältävät ainakin liitteen C mukaiset tiedot."

5 "Selityksissä annettavia vähimmäistietoja" koskevassa kahdeksannen direktiivin liitteessä C olevassa H kohdassa säädetään seuraavaa:

"Hakemukseen on liitettävä alkuperäiset laskut tai tuontiasiakirjat, joista käy ilmi hakijan maksaman arvonlisäveron määrä."

6 Kahdeksannen direktiivin 7 artiklan 3 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"3. Jäljempänä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun toimivaltaisen viranomaisen on varustettava jokainen lasku tai tuontiasiakirja leimallaan, jotta niitä ei voida käyttää uudestaan toisessa hakemuksessa, ja palautettava ne kuukauden kuluessa.

4. Palautushakemuksia koskevat päätökset on ilmoitettava kuuden kuukauden kuluessa siitä päivästä, jolloin hakemukset on jätetty 3 kohdassa tarkoitetulle toimivaltaiselle viranomaiselle, varustettuina kaikilla niillä asiakirjoilla, jotka tämän direktiivin mukaan vaaditaan hakemuksen käsittelemiseksi."

Saksan lainsäädäntö

7 26.11.1979 annetun Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 18 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

"Lain 16 §:stä sekä tämän pykälän 1-4 momentista poiketen liittovaltion valtiovarainministeriö voi verotusmenettelyn yksinkertaistamiseksi Bundesratin suostumuksella säätää asetuksella erityisestä menettelystä ostoihin sisältyvän veron palauttamiseksi niille yrittäjille, jotka eivät ole sijoittautuneet alueelle, jossa vero kannetaan. Tässä yhteydessä on mahdollista säätää, että yrittäjän on itse laskettava korvauksen määrä."

8 21.12.1979 annetussa Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungissa (liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus, jäljempänä UStDV) säädetään ostoihin sisältyvän veron palauttamista koskevasta erityismenettelystä. Asetuksen 61 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Yrittäjän on haettava palautusta tähän tarkoitukseen laaditulla virallisella kaavakkeella Bundesamt für Finanzenista tai Finanzverwaltungsgesetzin (verohallinnon organisoinnista annettu laki) 5 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan määritetystä verotoimistosta. Hakemus on tehtävä kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus palautukseen syntyi. Yrittäjän on itse laskettava palautuksen määrä hakemuksessaan. Hakemus katsotaan lain 19 §:n 2 momentin mukaiseksi ilmoitukseksi. Laskut ja tuontiasiakirjat on liitettävä alkuperäisinä hakemukseen."

9 16.3.1976 annetun Abgabenordnungin 163 §:n 1 momentissa (Saksan verotuslaki, jäljempänä AO) säädetään muun muassa seuraavaa:

"Vero voidaan vahvistaa pienemmäksi ja veron määrää korottavat yksittäiset perusteet voidaan jättää veroa vahvistettaessa ottamatta huomioon, kun ilmenee, että veron kantaminen olisi yksittäisessä tapauksessa kohtuutonta. Tuloveron osalta voidaan verovelvollisen suostumuksella katsoa, että siltä osin kuin yksittäiset veron perusteet korottavat veroa, ne otetaan huomioon vasta

verokauden jälkeen ja että veron perusteet, jotka alentavat veroa, otetaan huomioon ennen verokautta. Poikkeavaa veron määrää koskeva päätös voidaan sitoa veron vahvistamiseen."

10 AO:n 155 §:n 6 momentissa täsmennetään seuraavaa:

"Veron vahvistamista koskevia säännöksiä sovelletaan vastaavasti veron palauttamista koskevaan päätökseen."

Pääasiaan liittyvät tosiseikat

11 Pääasian kantaja on Ranskaan sijoittautunut pääomayhtiö. Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH:n (jäljempänä Union Deutsche) kanssa tehdyn jälleenmyyntisopimuksen irtisanomisen vuoksi pääasian kantaja teki Union Deutschen kanssa tammikuussa 1989 sopimuksen, jossa se sitoutui maksamaan Union Deutscheille 3 500 000 Saksan markan (DEM) suuruisen summan, johon oli lisätty 490 000 DEM:n suuruinen summa arvonlisäverona.

12 Pääasian kantajan vakuutuksen mukaan, jota ei ole kiistetty, Union Deutschen laatima alkuperäinen lasku katosi postissa, kun se oli lähetetty asianajotoimistoon, jonka tehtäväksi kantaja oli uskonut arvonlisäveron palautuksen hakemisen Bundesamtilta.

13 Pääasian kantaja pyysi siten Union Deutschelta jäljennöksen alkuperäisestä laskusta ja haki tämän asiakirjan perusteella arvonlisäveron palautusta Bundesamtilta. Bundesamt hylkäsi 4.3.1993 tekemällään päätöksellä hakemuksen. Pääasian kantaja nosti kanteen Finanzgericht Kölnissä, joka hylkäsi sen perusteettomana 3.7.1996 antamallaan tuomiolla. Pääasian kantaja haki muutosta (Revision) tähän päätökseen Bundesfinanzhofista, jossa asia on parhaillaan vireillä.

14 Jo ennen palautusta koskevan menettelyn päättymistä pääasian kantaja oli hakenut Bundesamtilta palautusta AO:n 163 §:n 1 momentin kohtuullistamisperusteen mukaisesti. Edellä mainitussa, 4.3.1993 tekemässään palautusta koskevassa päätöksessä Bundesamt ei hyväksynyt myöskään tätä hakemusta katsoen, että alkuperäinen lasku oli liitettävä palautushakemukseen UStDV:n 61 §:n 1 momentin mukaisesti. Kantaja valitti tästä päätöksestä Bundesministerium der Finanzeniin (liittovaltion valtiovarainministeriö), joka samoin hylkäsi valituksen 7.6.1994.

15 Pääasian kantaja nosti siten kanteen Finanzgerichtissä Bundesamtin päätöksestä, jossa se ei myöntänyt haettua palautusta AO:n 163 §:n 1 momentin kohtuullistamisperusteen mukaisesti. Kantaja korostaa, että UStDV:n 61 §:n 1 momentin viidennen virkkeen tarkoituksena on arvonlisäveron moninkertaisen palautuksen välttäminen. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa tällaiset moninkertaiset palautukset eivät kuitenkaan tule kysymykseen, sillä ei ole epäilystäkään siitä, että laskun alkuperäiskappaletta ei ole käytetty arvonlisäveron palautuksen hakemiseen. Bundesamt voi helposti tarkistaa, että veroviranomaiselta ei ole haettu samaa liiketoimea koskevaa palautusta kahdesti, koska hakemus on UStDV:n 61 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti tehtävä "Bundesamt für Finanzenille tai Finanzverwaltungsgesetzin 5 §:n 1 momentin 8 kohdan toisen virkkeen mukaisesti määritellylle toimivaltaiselle verovirastolle". Alkuperäiskappaletta ei voida myöskään tulevaisuudessa käyttää arvonlisäveron palautuksen hakemiseen, koska hakemusta ei silloin ole tehty UStDV:n 61 §:n toisen virkkeen mukaisessa määräajassa, eli kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jolloin oikeus palautukseen syntyi. Pääasian kantajan mukaan ei ole riskiä siitä, että jäljennöksen hyväksyminen aiheuttaisi arvonlisäveron kaksinkertaisen palautuksen.

16 Tällaisessa tilanteessa pääasian kantaja katsoo, että UStDV:n 61 §:n 1 momentin viidennen virkkeen rajoitettu soveltaminen on kohtuutonta ja sitä olisi kohtuullistettava. Lisäksi UStDV:n 61 §:n 1 momentin viidennen virkkeen rajoitettu soveltaminen on myös yhteisön oikeudessa vakiintuneen arvonlisäveron suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteen vastainen. \$

17 Bundesamt katsoo, että arvonlisäveron palauttaminen jäljennöksen perusteella kohtuullisuussyistä on UStDV:n päämäärien vastaista. Siten UStDV:n 61 §:n 1 momentin viidennen virkkeen mukaisesti vain alkuperäisen laskun esittäminen sulkee varmuudella pois mahdollisuuden arvonlisäveron monenkertaisista palautuksista. Bundesamt korostaa lisäksi, että UStDV:n 61 §:n 1 momentin viides virke vastaa kahdeksannen direktiivin 3 artiklaa.

18 Finanzgericht huomauttaa, että liittovaltion valtiovarainministeriö perusti hylkäämispäätöksensä siihen seikkaan, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdassa ei myönnetä edes kohtuullisuussyistä poikkeusta velvollisuudesta liittää alkuperäinen lasku palautushakemukseen, silloinkaan, kun palautusta hakeva verovelvollinen ei ole vastuussa alkuperäiskappaleen katoamisesta.

19 Kansallinen tuomioistuin korostaa, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella alkuperäisten asiakirjojen esittäminen on ehdoton välttämättömyys, josta ei missään tilanteessa voida poiketa. Tällainen tulkinta on 3 artiklan a alakohdan tavoitteen mukainen arvonlisäveron moninkertaisiin palautushakemuksiin liittyvän väärinkäytön estämiseksi. Tällainen riski on suurempi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yrittäjien esittämien palautushakemusten osalta. Finanzgericht korostaa tältä osin, että toimivaltaisen viranomaisen kahdeksannen direktiivin 7 artiklan 3 kohdan mukainen velvollisuus varustaa jokainen lasku tai tuontiasiakirja leimallaan, jotta niitä ei voida käyttää uudestaan toisessa hakemuksessa, sekä 7 artiklan 4 kohdassa esitetty velvollisuus päättää palautushakemuksesta kuuden kuukauden kuluessa vaadittavien asiakirjojen jättämisestä saattavat osoittaa, että palautusmenettely on tarkoituksella laadittu yksinkertaistetuksi menettelyksi, jossa nopeus ja toimenpiteen varmuus on tärkeämpää kuin lopputuloksen objektiivinen oikeudellisuus.

20 Kansallinen tuomioistuin kysyy kuitenkin, onko kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdan tällainen tulkinta direktiivin toisessa perustelukappaleessa esitetyn arvonlisäveron neutraalisuusperiaatteen ja sekä EY:n perustamissopimuksen 95 artiklassa että tämän direktiivin viidennessä perustelukappaleessa vahvistetun syrjintäkiellon periaatteen vastainen, kun Saksaan sijoittautunut yrittäjä voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron esittämällä laskun jäljennöksen tai valokopion ja yrittäjään voidaan soveltaa kohtuullistamisperustetta jäljennöksestä tai valokopiosta ilmenevän määrän nojalla, jos alkuperäinen lasku on lähetetty yrittäjälle ja se on sittemmin kadonnut, mistä yrittäjä ei ole vastuussa.

21 Finanzgerichtin mukaan kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohtaa on mahdollisesti tulkittava niin, että siinä määritellään arvonlisäveron palautusta koskevat perussäännökset ja jätetään kuitenkin jäsenvaltioille harkintavalta oikeuden saamisen edellytysten ja erityisesti mahdollisten todisteiden osalta; tai niin, että siinä säädetään yleisesti ottaen alkuperäisten asiakirjojen esittämisestä, mutta jäsenvaltiot voivat myöntää poikkeuksia epätavanomaisia tilanteita varten, etenkin kun käsiteltävänä olevan kaltaisessa tapauksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yrittäjä ei ole vastuussa alkuperäiskappaleen katoamisesta; tai niin, että siinä velvoitetaan ottamaan huomioon jäljennökset silloin kun, kuten käsiteltävänä olevassa tapauksessa, kieltäytyminen ottamasta niitä huomioon asettaisi toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yrittäjän epäedullisempaan asemaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yrittäjään verrattuna.

22 Kansallinen tuomioistuin korostaa, että käsiteltävänä oleva asia liittyy läheisesti yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olleeseen asiaan C-85/95, Reisdorf (tuomio 5.12.1996, Kok. 1996, s. I-6257), joka koski kysymystä siitä, riippuuko kyseiseen jäsenmaahan sijoittautuneen yrittäjän maksaman arvonlisäveron vähennysoikeus alkuperäisen asiakirjan hallussapidosta.

23 Finanzgericht päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Estetäänkö jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 6. 12. 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin (kahdeksas direktiivi) 3 artiklan a alakohdassa jäsenvaltioita säättävästä kansallisessa lainsäädännössään sellaisesta mahdollisuudesta, että direktiivin 2 artiklassa mainittu verovelvollinen näyttää toteen oikeutensa saada palautusta kyseisen laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen esittämällä, kun lasku tai tuontiasiakirja on kadonnut ja kun verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, seuraako yhteisön oikeuden mukaisesta syrjintäkiellon periaatteesta ja liikevaihtoverotuksen neutraalisuusperiaatteesta, että kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa mainittu verovelvollinen voi näyttää toteen oikeutensa palautukseen laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen esittämällä, kun 3 artiklan a alakohdassa tarkoitetut laskut tai tuontiasiakirjat ovat kadonneet ja kun verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta?"\$

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24 On korostettava, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen saadakseen kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen on "tehtävä - - hakemus siihen liitettynä alkuperäisine laskuineen tai tuontiasiakirjoineen". Direktiivin liitteessä C olevassa H kohdassa, jossa määritetään selityksissä annettavat vähimmäistiedot, jotka jäsenvaltiot asettavat palautusta hakevien verovelvollisten saataville, vahvistetaan, että "hakemukseen on liitettävä alkuperäiset laskut tai tuontiasiakirjat, joista käy ilmi hakijan maksaman arvonlisäveron määrä".

25 Velvollisuus alkuperäisen asiakirjan liittämiseen palautushakemukseen perustuu myös kahdeksannen direktiivin 7 artiklan 3 kohtaan, jonka mukaan "toimivaltaisen viranomaisen on varustettava jokainen lasku tai tuontiasiakirja leimallaan, jotta niitä ei voida käyttää uudestaan toisessa hakemuksessa - -".

26 Edellä mainituista säännöksistä käy ilmi, että kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen kahdeksannen direktiivin mukaan esittämässä palautushakemuksessa on periaatteessa oltava mukana alkuperäiset laskut tai tuontiasiakirjat, joista ilmenee se arvonlisäveron määrä, josta palautusta haetaan.

27 On todettava, että kahdeksannen direktiivin edellä mainitut säännökset eroavat 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 alakohdasta ja 22 artiklan 3 kohdasta, joiden mukaan kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Reisdorf antamansa tuomion 22 kohdassa todennut, vähennysoikeuden käyttö edellyttää yleensä alkuperäisen laskun tai sellaisen asiakirjan hallussapitoa, jota kyseisessä jäsenvaltiossa vahvistettujen perusteiden mukaan voidaan pitää laskuna.

28 Tällainen ero sanamuodossa on kahdeksannen direktiivin kuudennessa perustelukappaleessa esitetyn yleisen tavoitteen mukainen "veropetoksien tai veron kiertämisen" torjumiseksi sekä tämän direktiivin 7 artiklan 3 kohdan tavoitteen mukainen sen estämiseksi, että kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumaton yrittäjä ei voi käyttää laskua tai tuontiasiakirjaa uudestaan muissa hakemuksissa.

29 Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohtaa ei voida kuitenkaan tulkita siten, että siinä suljetaan pois jäsenvaltion mahdollisuus hyväksyä tällainen palautushakemus poikkeuksellisissa

tapauksissa, joissa ei ole epäilystäkään siitä, että palautushakemuksen perustana oleva liiketoimi on suoritettu, kun verovelvollinen ei ole vastuussa laskun tai tuontiasiakirjan katoamisesta ja kun on selvitetty, että olosuhteet huomioon ottaen riskiä myöhemmistä palautushakemuksista ei ole.

30 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johtuu, että johdannaisessa oikeudessa on noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita ja etenkin suhteellisuusperiaatetta (ks. vastaavasti asia 114/76, Bela-Mühle, tuomio 5.7.1977, Kok. 1977, s. 1211, 5-7 kohta). Tällaisen mahdollisuuden poissulkeminen ei ole tässä tapauksessa tarpeen veropetoksien tai veronkierron estämiseksi.

31 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio säättää kansallisessa oikeudessaan tähän jäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen mahdollisuudesta näyttää toteen oikeutensa palautukseen esittämällä kyseessä olevan laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen, kun lasku tai asiakirja on kadonnut eikä verovelvollinen ole vastuussa katoamisesta, sekä kun palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä riskiä myöhemmistä palautushakemuksista ole.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

32 Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, edellyttävätkö syrjintäkiellon periaate ja arvonlisäveron neutraalisuusperiaate, silloin kun jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on mahdollisuus näyttää toteen oikeutensa arvonlisäveron palautukseen esittämällä laskun jäljennös tai valokopio, kun sille on lähetetty alkuperäinen lasku, joka on sittemmin kadonnut siten, että verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta, että tällainen mahdollisuus annetaan myös tähän jäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle.

33 On korostettava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan silloin, kun alkuperäinen lasku on lähetetty Saksaan sijoittautuneelle yrittäjälle ja se on sittemmin kadonnut siten, että yrittäjä ei ole vastuussa katoamisesta, tämä yrittäjä voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron esittämällä laskun jäljennöksen tai valokopion ja yrittäjään voidaan soveltaa kohtuullistamisperustetta jäljennöksestä tai valokopiosta ilmenevän määrän nojalla.

34 On lisäksi korostettava, että EY:n perustamissopimuksen 6 artiklan syrjintäkiellon periaatteen mukaisesti kahdeksannen direktiivin viidennessä perustelukappaleessa huomautetaan nimenomaisesti, että direktiivi "ei saa johtaa verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet". Kuitenkin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 30 kohta).

35 Tältä osin Saksan hallitus esittää, että mahdottomuus poiketa velvollisuudesta liittyy alkuperäinen asiakirja hakemukseen siinä tapauksessa, että mainittu alkuperäiskappale on kadonnut siten, että verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta, on perusteltu arvonlisäveron palautushakemuksen yhteydessä muiden kuin alkuperäisten asiakirjojen väärinkäyttöön liittyvän riskin takia, koska toimivaltaiset viranomaiset eivät voi tarkistaa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattomien, palautusta hakevien verovelvollisten kirjanpitoa ja hallintoa, toisin kuin jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten osalta ja koska jäsenvaltioiden välisien, hallinnolliseen avunantoon liittyvien pyyntöjen käsittely on yleensä hidasta ja tehotonta.

36 Nämä syyt eivät voi olla perusteena verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, ovatko ne sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon vai eivät, kun palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu, kun verovelvollinen ei ole vastuussa laskun tai tuontiasiakirjan katoamisesta ja kun ei ole olemassa riskiä myöhemmistä palautushakemuksista.

37 Siltä osin kuin syrjäntäkiellon periaate edellyttää tällaisessa tilanteessa, että kyseiseen jäsenmaahan sijoittautumattomalla verovelvollisella on mahdollisuus näyttää toteen oikeutensa arvonlisäveron palautukseen esittämällä laskun jäljennös tai valokopio samoin edellytyksin kuin tähän jäsenmaahan sijoittautuneella verovelvollisella, ei ole tarpeen lausua toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä arvonlisäveron neutraalisuusperiaatteen osalta.

38 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että perustamissopimuksen 6 artiklassa esitetty ja kahdeksannen direktiivin viidennessä perustelukappaleessa toistettu syrjäntäkiellon periaate edellyttää, että silloin kun jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on mahdollisuus näyttää toteen oikeutensa arvonlisäveron palautukseen esittämällä laskun jäljennös tai valokopio, kun sille on lähetetty alkuperäinen lasku, joka on sittemmin kadonnut siten, että verovelvollinen ei ole vastuussa katoamisesta, tällainen mahdollisuus annetaan myös verovelvolliselle, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, jos palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä ole olemassa riskiä myöhemmistä palautushakemuksista.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

39 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja 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 Finanzgericht Kölnin 29.8.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

40 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt - 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 3 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio säättää kansallisessa oikeudessaan tähän jäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen mahdollisuudesta näyttää toteen oikeutensa veronpalautukseen esittämällä kyseessä olevan laskun tai tuontiasiakirjan jäljennöksen, kun lasku tai asiakirja on kadonnut eikä verovelvollinen ole vastuussa katoamisesta, sekä kun palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä riskiä myöhemmistä palautushakemuksista ole.

41 Perustamissopimuksen 6 artiklassa esitetty ja kahdeksannen direktiivin 79/1072/ETY viidennessä perustelukappaleessa toistettu syrjäntäkiellon periaate edellyttää, että silloin kun jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on mahdollisuus näyttää toteen oikeutensa arvonlisäveron palautukseen esittämällä laskun jäljennös tai valokopio, kun sille on lähetetty alkuperäinen lasku, joka on sittemmin kadonnut siten, että verovelvollinen ei ole vastuussa

katoamisesta, tällainen mahdollisuus annetaan myös verovelvolliselle, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, jos palautushakemuksen perustana ollut liiketoimi on suoritettu eikä ole olemassa riskiä myöhemmistä palautushakemuksista.