

Conclusions

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

15 päivänä toukokuuta 2003 (1)

Yhdistetyt asiat C-78/02, C-79/02 ja C-80/02

Elliniko Dimosio

vastaan

Maria Karageorgou

Katina Petrova

Loukas Vlachos

(Dioikitiko Efeteio Athinonin (Kreikka) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Vero, jonka sellainen henkilö, joka ei ole verovelvollinen, on virheellisesti maksanut ja joka on eritelty tällaisen palvelujen suorittajan laatimassa laskussa

I Johdanto

1. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään Dioikitiko Efeteio Athinon (Ateenan ensimmäisen oikeusasteen hallinto-oikeus) kysyy esillä olevassa asiassa, onko Elliniko Dimosion (Kreikan valtion) toimeksiannosta työskentelevien kääntäjien laskuissaan mainitsema summa, jonka he perivät valtion hyväksi suorittamistaan käännöspalveluista, katsottava arvonlisäveroksi, jota tarkoitetaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa direktiivissä 77/388/ETY (2) (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), vaikka he eivät ensiksikään suorita palveluitaan itsenäisinä ammatinharjoittajina, vaan alisteisessa suhteessa, eikä asianomaista summaa toiseksi lisätä lakisääteiseen kokonaispalkkioon, vaan sen katsotaan jo sisältyvän tähän lakisääteiseen summaan, jolloin tosiasiallisesti maksettu palkkio muodostuu lakisääteisestä palkkiosta vähennettynä arvonlisäverolla (sisäisen vähennyksen menetelmä).

2. Dioikitiko Efeteio Athinon kysyy lisäksi, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn veron kaavamaisuuden periaatteesta poikettava, jollei valtio viranomaisen ominaisuudessa käännöstoimintaa harjoittaessaan ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, jolloin siihen ei sovelleta vähennysjärjestelmää eikä maksettu arvonlisävero voi välittyä eikä myöskään välity sellaisenaan asiakirjojen käännöksiä pyytäneille yksityisille, jotka ovat sopimussuhteessa valtioon, ja jos palvelujen tarjoaja vaatii palautettavaksi veron, jonka hän on maksanut veroviranomaisille vähennettyään siitä edellisten portaiden mahdollisesti jo maksamat verot, jolloin estetään valtiota saamasta perusteetonta etua.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveron alaisia ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus.

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. ? ?

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen. ? ?

5. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä. ? ?

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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.

6. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

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

7. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa vahvistetaan veron kaavamaisuuden periaate: Arvonlisäverolisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan: ? ? c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa.

B Kansallinen oikeus

8. Arvonlisäveron soveltamisesta annetun lain 1642/1986 (A.125) 2 §:n 1 momentin mukaan, sellaisena kuin kyseinen momentti oli ennen sen korvaamista lain 2093/1992 (A.181) 1 §:n 1 momentin a kohdalla, arvonlisäveroa kannetaan muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessa maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

9. Lain 1642/1986 3 §:n 1 momentin mukaan, sellaisena kuin kyseinen momentti oli ennen sen korvaamista lain 2093/1992 1 §:llä, verovelvollisella tarkoitetaan jokaista kotimaista tai ulkomaista luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä taikka henkilöiden yhteenliittymää, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Työntekijöiden tai muiden luonnollisten henkilöiden, joiden suhde työnantajaansa perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajan vastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen, ei katsota harjoittavan itsenäistä taloudellista toimintaa.

10. Tämän lain 23 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin kyseinen momentti oli ennen sen

muuttamista lain 2093/1992 1 §:n 34 momentilla ja 2 §:n 18 momentilla, säädetään seuraavaa: Verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, joka hänen on maksettava suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, vero, joka rasittaa hänelle luovutettuja tavaroita ja suoritettuja palveluja sekä hänen maahantuomiaan tavaroita ? ? .

11. Kyseisen lain 25 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin kyseinen momentti oli ennen sen muuttamista edellä mainitun lain 2093/1992 1 §:n 38 momentilla, säädettiin seuraavaa: Vähennysoikeutta voidaan käyttää, jos verovelvollisen hallussa on a) lasku tai muu laskuna toimiva asiakirja, joka on todiste hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista. b) ? ? .

12. Lopuksi tämän lain 28 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin kyseinen momentti oli voimassa ennen sen korvaamista edellä mainitun lain 2093/1992 1 §:n 42 momentilla, säädetään seuraavaa: Tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorittamisesta ovat velvollisia maksamaan veroa a) maan alueelle sijoittautunut verovelvollinen suorittamistaan liiketoimista, b) ? ? , c) ? ? , d) jokainen muu henkilö, joka mainitsee veron laatimassaan laskussa tai siihen rinnastettavassa asiakirjassa ? ? , e) ? ? .

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

13. Yhdistetyt kolme asiaa ovat tosiseikoiltaan ja menettelyltään yhtenevät, lukuun ottamatta joitakin luonteeltaan toissijaisia eroja, jotka eivät vaikuta asialliseen arviointiin. Tyydyn esityksessäni näin ollen tosiseikkojen ja asian käsittelyn vaiheiden yleistämiseen.

14. Maria Karageorgou (asia C-78/02), Katina Petrova (asia C-79/02) ja Loukas Vlachos (asia C-80/02) (jäljempänä kääntäjät) ovat olleet ulkoministeriön palveluksessa

palveluhankintasopimuksen perusteella tämän ministeriön käännösyksikön kääntäjinä, joiden käännösyhdistelmänä oli kreikka?englanti ja toisessa tapauksessa kreikka?saksa.

15. Jätettyään Holargosin Dimosia Oikonomiki Yperiesian (verovirasto; jäljempänä DOY) toimivaltaiselle johtajalle kyseistä toimintaa koskevat arvonlisäveron ennakkoilmoitukset ja lopullisen arvonlisäveroilmoituksen vuodelta 1992, ja toisessa tapauksessa vuodelta 1993, kääntäjät peruivat nämä ilmoitukset. He vaativat palautettavaksi perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron.

16. Näiden palautusta koskeneiden vaatimusten tueksi kaikki asianomaiset kääntäjät esittivät, että kyseiset ilmoitukset perustuivat oikeudelliseen virheeseen, koska heidän saamansa käännöspalkkiot eivät olleet arvonlisäveron alaisia. He viittasivat erityisesti siihen, että he olivat työehtojen ja saamiensa palkkioiden perusteella olleet koko vuoden 1992 ja toisessa tapauksessa koko vuoden 1993 alisteisessa suhteessa ulkoasiainministeriöön, koska he eivät ensiksikään määränneet palkkioitaan itse ja koska toiseksi heidän kääntäjänä toimimisestaan ja laiminlyönneistään oli kolmansille osapuolille vastuussa ulkoministeriö. Lisäksi he väittivät, ettei arvonlisävero, jonka he lisäsivät saamiinsa bruttopalkkioihin niiden ilmoitusten mukaisesti, jotka he olivat antaneet vuodelta 1992, ja toisessa tapauksessa vuodelta 1993, välittynyt sellaisenaan kuluttajille, koska arvonlisävero ei sisälly niihin kokonaissummiin, jotka yksityiset tai oikeushenkilöt, joille ulkoasiainministeriön käännösyksikkö suorittaa palveluja, maksavat ulkoministeriölle asiakirjojensa virallisesta kääntämisestä, jolloin he eivät maksa arvonlisäveroa.

17. Holargosin DOY:n johtaja hylkäsi palautusta koskeneet vaatimukset ensinnäkin sen vuoksi, että kääntäjiin soveltuvat työehdot poikkesivat muiden palkansaajien työehdoista, ja toisaalta sen vuoksi, että kyseinen vero oli mainittu ulkoministeriölle suoritetuista palveluista tehdyissä ilmoituksissa. Heillä ei ollut sen vuoksi oikeutta vaatia palautusta.

18. Dioikitiko Protodikeio Athinonin (Ateenan ensimmäisen oikeusasteen hallinto-oikeuden) presidentti hyväksyi kääntäjien vaatimukset peräkkäisillä päätöksillään ja katsoi perustelluiksi ne hakemukset, joilla vaadittiin heidän vuodelta 1992 ja toisessa tapauksessa vuodelta 1993 antamiensa arvonlisäveroilmoitusten kumoamista, ja julisti Holargosin DOY:n johtajan 9.2.1995 tekemät kielteiset päätökset mitättömiksi ja määräsi kääntäjille palautettavaksi sen veron, jonka he olivat maksaneet näin ollen perusteettomasti. Nämä päätökset perustuivat osaksi siihen, että kääntäjät toimivat valtion elimenä ja ainoastaan valtio vastasi heidän toimistaan ja laiminlyönneistään, sillä heidän tekemänsä käännökset olivat julkisia asiakirjoja. Tuomioistuimen

presidentti katsoi lisäksi, että kääntäjien työehdot ja palkkiot osoittivat heidän harjoittavan toimintaansa alisteisessa suhteessa valtioon. Tästä toiminnasta saatu tulo ei näin ollen voinut olla arvonlisäveron alaista.

19. Kreikan valtio valitti näistä ensimmäisen oikeusasteen päätöksistä Dioikitiko Efeteio Athinonin presidentille. Nämä kanteet perustuivat muun muassa kaikissa ensimmäisen oikeusasteen käsittelemissä asioissa esitettyyn väitteeseen, jonka mukaan kääntäjät olivat työnsä luonteesta huolimatta velvolliset maksamaan lain 1642/1986 28 §:n 1 momentin d kohdassa säädetyn veron, koska he olivat maininneet tämän veron kyseisinä ajanjaksoina (1992 ja toisessa tapauksessa 1993) suoritetuista palveluista antamissaan ilmoituksissa.

20. Dioikitiko Efeteio Athinonin presidentti hylkäsi nämä Kreikan valtion nostamat kanteet perusteettomina ja vahvasti ensimmäisen oikeusasteen tekemät päätökset sekä niiden perustelut. Toisaalta se ei tutkinut Kreikan valtion näissä kolmessa asiassa esittämää kanneperustetta, joka koski kääntäjien velvollisuutta maksaa valituksenalainen vero, koska he olivat maininneet ne kyseisenä ajankohtana suoritetuista palveluista laadituissa laskuissa.

21. Kreikan valtio valitti näistä tuomioista sitten Symvoulion Epikrateiasiin (ylin hallintotuomioistuin) (Kreikka) ja vaati näiden tuomioiden kumoamista vedoten edellä mainittuun tutkimatta jättämiseen.

22. Kreikan ylin hallintotuomioistuin katsoi viimeisenä oikeusasteena antamissaan ratkaisuihin, että toiminta, jota kääntäjät olivat harjoittaneet alisteisessa suhteessa ulkoministeriöön, ei ollut arvonlisäveron alaista. Siitä huolimatta se kumosi Dioikitiko Efeteio Athinonin tuomiot siltä osin kuin tämä tuomioistuin ei näissä asioissa ollut tutkinut kanneperustetta, joka koski arvonlisäveron mainitsemista laskussa. Se katsoi, että tämä kanneperuste oli olennainen ja että toisen oikeusasteen tuomioistuin oli erehtynyt, kun tämä ei ollut sitä tutkinut. Asiat palautettiin sen vuoksi tältä osin takaisin Dioikitiko Efeteio Athinonin uudelleen käsiteltäviksi.

23. Dioikitiko Efeteio Athinon toteaa, että Kreikan ylin hallintotuomioistuin ei ollut päässyt yksimielisyyteen lain nro 1642/1986 28 §:n 1 momentin d kohdan tulkinnasta, sillä Kreikan ylimmän hallintotuomioistuimen eräs toinen jaosto oli päättänyt eräässä toisessa asiassa, joka oli vertailukelpoinen esillä olevien kolmen asian kanssa, toisenlaiseen ratkaisuun kuin Kreikan ylimmän hallintotuomioistuimen se jaosto, joka käsitteli nyt esillä olevia asioita. Koska tämän artiklan tulkinta riippuu joidenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten merkityksestä, Dioikitiko Efeteio Athinon pitää välttämättömänä, ettei esillä olevissa kolmessa asiassa anneta lopullista tuomiota ratkaisematta jääneestä kysymyksestä, ja esittää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko summa, jonka palvelujaan valtiolle palvelunhankintasopimuksen perusteella tarjoava henkilö mainitsee laskussa, luonteeltaan kuudennessa EY:n arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) tarkoitettu arvonlisävero, jos palvelujen tarjoaja virheellisesti katsoo suorittavansa näitä palveluja itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka todellisuudessa kyse on alisteisesta suhteesta, jossa palvelujen tarjoaja työnantajansa määräyksestä mainitsee antamissaan ilmoituksissa arvonlisäveron siten, ettei hän lisää arvonlisäveroa niiden lakisääteisten palkkioiden kokonaismäärään, joita hän valtiolta saa ja jotka muodostavat sen arvonlisäveron lakisääteisen perustan, joka myöhemmin kannetaan hänen lakisääteisistä palkkioistaan, vaan siten, että hänen mainitsemansa määrä määräytyy lakisääteisten palkkioiden perusteella sisäistä vähennystä koskevalla matemaattisella menetelmällä, jolloin palkkioihin katsotaan sisältyvän myös maksettava arvonlisävero, ja jos valtio lakisääteisiä palkkioita maksaessaan vähentää arvonlisäveron, jonka katsotaan sisältyvän kyseisiin palkkioihin?

2) Poiketaanko EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 §:n 1 kohdan c alakohdassa säädetystä veron kaavamaisuutta koskevasta periaatteesta (jonka mukaan siinä tapauksessa, että arvonlisävero on mainittu laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, vero on maksettava valtiolle) silloin, kun valtio viranomaisen ominaisuudessa tätä toimintaa harjoittaessaan ei edellä mainitun direktiivin 4 artiklan 5 kohdan mukaan ole verovelvollinen, jolloin siihen ei sovelleta vähennysjärjestelmää eikä maksettu arvonlisävero voi välittyä eikä myöskään välity sellaisenaan loppukuluttajalle (joka on asiakirjojen kääntämistä pyytävä yksityinen, joka on sopimussuhteessa

valtioon) ja toiseksi palvelujen tarjoaja vaatii palautettavaksi sen veron, jonka hän on maksanut veroviranomaisille vähennettyään siitä edellisten portaiden mahdollisesti jo maksamat verot, jolloin estetään valtiota saamasta perusteetonta etua?

24. Kääntäjät, Kreikan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa. Maria Karageorgou (asia C-78/02), Kreikan hallitus ja komissio ovat perustelleet kantaansa yhteisöjen tuomioistuimen 20.3.2003 pitämässä istunnossa tarkemmin suullisesti.

IV Asian arviointi

25. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko summa, joka on perusteettomasti mainittu laskussa arvonlisäveroksi, katsottava tosiasiallisesti arvonlisäveroksi sellaisessa tilanteessa, jossa asianomainen palvelun suorittaja virheellisesti katsoo suorittavansa palvelujaan Kreikan valtion hyväksi itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka nämä palvelut suoritetaan tosiasiallisesti alisteisessa suhteessa. Kyseinen summa lasketaan sisäistä vähennystä koskevan menetelmän mukaan. Tämä merkitsee sitä, että lakisääteisesti vahvistettuun palkkioon oletetaan jo sisältyvän maksettava arvonlisävero, joten tosiasiallisesti maksettu summa muodostuu lakisääteisestä palkkiosta vähennettynä arvonlisäverolla.

26. Sen vahvistamiseksi, onko asianomainen summa katsottava arvonlisäveroksi, on ensiksi varmistuttava siitä, että kääntäjien Kreikan valtion hyväksi suorittamat palvelut ovat arvonlisäverosäännösten alaisia.

27. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklasta ilmenee, että arvonlisäveron alaisia ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset.

28. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa määritellään tämän jälkeen, kuka on katsottava tässä direktiivissä tarkoitetuksi verovelvolliseksi. Perustunnusmerkkinä on tämän artiklan 1 kohdan mukaan se, että kyseessä on henkilö, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa. Tämän artiklan 4 kohdassa täsmennetään sitten, että ilmaisu itsenäisesti merkitsee sitä, että verosta vapaita ovat paitsi palkansaaajat myös muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

29. Kreikan hallitus on viitannut siihen, ettei kääntäjien ja Kreikan ulkoministeriön välistä suhdetta ole nähtävästi käsitelty Kreikan oikeuskäytännössä yksiselitteisesti. Kääntäjät ja komissio viittaavat sen sijaan siihen, että pääasian oikeudenkäynneissä on jo tosiasiallisesti todettu, että kääntäjät harjoittavat toimintaansa alisteisessa suhteessa.

30. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin on EY:n perustamissopimuksen 234 artiklan mukaisessa menettelyssä ainoa toimivaltainen elin, joka voi ratkaista yhteisön oikeussäännön tulkinnan ja oikeudellisen pätevyyden kansallisten tuomioistuinten määrittelemien tosiseikkojen perusteella. Riidanalaisten tosiseikkojen vahvistaminen ja niistä johtopäätösten tekeminen ratkaisua varten ei ole näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen tehtävä. (3)

31. Kuten komissio ja kääntäjät ovat esittäneet, se, että kääntäjät toimivat alisteisessa suhteessa ulkoministeriöön, on todettu tosiseikaksi kansallisen oikeusjärjestyksen viimeisessä oikeusasteessa. Tämä alisteinen suhde ilmenee muun muassa siitä, etteivät he voi vahvistaa palkkioitaan ja työehtojaan vapaasti, että ministeriö vastaa kolmansille osapuolille käännösten laadusta ja että kääntäjät ovat velvollisuuksiensa noudattamista koskevan sisäisen seuraamusjärjestelmän alaisia.

32. Näiden seikkojen perusteella on selvää, etteivät kääntäjät harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa eivätkä sen vuoksi ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia. Heidän palvelunsa jäävät näin ollen kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

33. Esitetyistä seikoista seuraa, ettei kääntäjien laskuissaan perusteettomasti mainitsemaa summaa voida katsoa arvonlisäveroksi, joten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi.

34. Jos todetaan, että ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainittu tilanne jää

kuudennen arvonlisäverodirektiivin ulkopuolelle, seurauksena on, ettei toisella kysymyksellä ole enää merkitystä. Tarkkaan ottaen siihen ei tarvitsisi enää vastata pääasian riidan ratkaisemiseksi. Haluan kuitenkin täydellisyyden vuoksi esittää seuraavan huomautuksen ? vaikkakin ylimääräisenä näkökohtana.

35. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa vahvistetusta veron kaavamaisuuden periaatteesta poikettava, jos viranomainen ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, vero ei ole välittynyt sellaisenaan loppukuluttajalle ja palvelun suorittaja vaatii palautettavaksi arvonlisäverona perusteettomasti maksetun summan. Tai vastakkaisesta näkökulmasta: ellei valtio ole verovelvollinen, eikö arvonlisäverona tarvitse maksaa summia, jotka laskussa on muodollisesti (vaikkakin perusteettomasti) mainittu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi arvonlisäveroksi?

36. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei ole nimenomaisesti mainittu sellaista tilannetta, että arvonlisävero on mainittu laskussa perusteettomasti, vaikka sen maksamiseen ei ole velvollisuutta. Tästä seuraa, että jollei tätä aukkoa ole täytetty yhteisön oikeudenkäytössä, ratkaisun löytäminen siihen on jäsenvaltioiden tehtävänä. (4) Asiassa Genius Holding annetussa tuomiossa, joka liittyi oikeuteen vähentää arvonlisävero, joka oli mainittu laskussa, vaikka sen maksamiseen ei ollut velvollisuutta, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ? arvonlisäveron välttämättömän tasapuolisuuden varmistamiseksi ? jäsenvaltioiden tehtävänä on sisällyttää kansalliseen oikeusjärjestykseensä mahdollisuus oikaista kaikki perusteettomasti kannetut verot, jos laskun laatijan todetaan toimineen vilpittömällä mielellä. (5)

37. Asiassa Schmeink & Cofreth annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin lisäsi tähän, että perusteettomasti kannettua veroa voidaan oikaista ilman, että tätä oikaisua voidaan asettaa riippuvaiseksi vilpittömästä mielestä, jos laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen menettämisestä. (6)

38. Näiden huomioiden perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei voida kuitenkaan antaa erillistä, konkreettista vastausta. Koska olen edellä tehnyt sen johtopäätöksen, että ennakkoratkaisukysymysten perustana oleva tilanne jää kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle, verotulojen menetyksestä ei ole kyse eikä laskun laatijan vilpittömän mielen olennainen kysymys. Näissä olosuhteissa ei ole merkitystä myöskään sillä, onko 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä periaatetta jätettävä soveltamatta.

V Ratkaisuehdotus

39. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaa Dioikitiko Efeteio Athinonin esittämään ensimmäiseen kysymykseen seuraavan vastauksen: Summa, jonka valtiolle palvelujaan palveluhankintasopimuksen perusteella tarjoava henkilö mainitsee laskussa, ei ole luonteeltaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä (77/388/ETY) tarkoitettu arvonlisävero, jos palvelujen tarjoaja virheellisesti katsoo suorittavansa näitä palveluja itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka todellisuudessa kyse on alisteisesta suhteesta, jossa palvelujen tarjoaja työnantajansa määräyksestä mainitsee ilmoituksissaan arvonlisäveron siten, ettei hän lisää arvonlisäveroa niiden lakisääteisten palkkioiden kokonaismäärään, joita hän valtiolta saa ja jotka muodostavat sen arvonlisäveron lakisääteisen perustan, joka myöhemmin kannetaan hänen lakisääteisistä palkkioistaan, vaan siten, että hänen mainitsemansa määrä määräytyy lakisääteisten palkkioiden perusteella sisäistä vähennystä koskevalla matemaattisella menetelmällä, jolloin myös maksettavan arvonlisäveron katsotaan sisältyvän palkkioihin, ja jos valtio lakisääteisiä palkkioita maksaessaan vähentää arvonlisäveron, jonka katsotaan sisältyvän kyseisiin palkkioihin.

1 – Alkuperäinen kieli: hollanti.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – Ks. mm. asia C-30/93, AC-ATEL Electronics, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2305, 16 ja 17

- kohta); asia C-326/96, Levez, tuomio 1.12.1998 (Kok. 1998, s. I-7835, 25 ja 26 kohta) ja asia C-435/97, WWF ym., tuomio 16.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5613, 31 ja 32 kohta).
- 4 – Asia C-454/98, Schmeink & Cofreth, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6973, 48 ja 49 kohta).
- 5 – Asia 342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 18 kohta).
- 6 – Edellä alaviitteessä 4 mainitun asiassa Schmeink & Cofreth annetun tuomion 60?63 kohta.