

Conclusions

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

L. A. GEELHOED

van 15 mei 2003 (1)

Gevoegde zaken C-78/02, C-79/02 en C-80/02

Elliniko Dimosio

tegen

Maria Karageorgou

Katina Petrova

Loukas Vlachos

[verzoek van het Dioikitiko Efeteio Athinon (Griekenland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting die ten onrechte is betaald door een niet-belastingplichtige en vermeld op de door een dergelijke dienstverrichter uitgereikte factuur”

I ? Inleiding

1. Met zijn eerste prejudiciële vraag in de onderhavige drie identieke zaken wenst het Dioikitiko Efeteio Athinon (Administratieve Hof van Beroep te Athene) te vernemen of het bedrag dat vertalers in opdracht van de Elliniko Dimosio (Griekse Staat) op hun facturen opvoeren in verband met ten behoeve van de Staat verrichte vertaaldiensten als BTW in de zin van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (2) (hierna: Zesde richtlijn) moet worden beschouwd, gelet op het feit dat zij enerzijds hun diensten niet als zelfstandige, doch in afhankelijkheid verrichten en anderzijds het betrokken bedrag niet wordt berekend over de totale wettelijke honoraria, maar wordt geacht reeds te zijn geïncorporeerd in dit wettelijk bedrag zodat het werkelijk betaalde honorarium bestaat uit het wettelijk honorarium minus de daarin opgenomen BTW (methode van de interne aftrek).

2. Voorts vraagt het Dioikitiko Efeteio Athinon of het in artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn neergelegde beginsel van de vormelijkheid van de belasting moet wijken wanneer de Staat, die een vertaalactiviteit verricht in het kader van zijn overheidsbevoegdheid, niet optreedt als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn voor de toepassing van het aftrekmechanisme, en het als belasting betaalde niet kan worden afgewenteld en niet wordt afgewenteld op de met de Staat contracterende particulieren die de vertaling van documenten hebben verzocht en anderzijds de dienstverrichter aanspraak maakt op teruggaaf van de belasting die hij aan de belastingautoriteit heeft betaald, na aftrek van de eventuele inkomende belasting zodat verrijking uitgesloten is.

II ? Juridisch kader

A ? Gemeenschapsrecht

3. Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde

waarde onderworpen: de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4. Artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.[...]

4. De in lid 1 gebezigde term zelfstandig sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.[...]

5. De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen. Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn.[...]

5. Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

2. Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten

6. Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

7. In artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn is het beginsel van de vormelijkheid van de belasting neergelegd: De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:[...]

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document.

B ? Nationaal recht

8. Volgens artikel 2, lid 1, van wet nr. 1642/1986 betreffende de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (A.125), zoals het luidde vóór de vervanging ervan bij artikel 1, lid 1, sub a, van wet nr. 2093/1992 (A.181), wordt de BTW onder meer geheven op de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

9. Volgens artikel 3, lid 1, van wet nr. 1642/1986, zoals het luidde vóór de vervanging ervan bij artikel 1 van wet nr. 2093/1992, wordt als belastingplichtige beschouwd iedere binnenlandse of buitenlandse natuurlijke of rechtspersoon of vereniging van personen, die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats waar hij of zij gevestigd is en het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Worden niet geacht zelfstandig een economische activiteit te

verrichten, loontrekkenden en andere natuurlijke personen, voorzover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

10. Bovendien bepaalt artikel 23, lid 1, van die wet, zoals het luidde vóór de wijziging ervan bij de artikelen 1, lid 34, en 2, lid 18, van wet nr. 2093/1992: De belastingplichtige mag van de door hem verschuldigde belasting aftrekken, de belasting welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte diensten [...].

11. Artikel 25, lid 1, van de betrokken wet, zoals het luidde vóór de wijziging ervan bij artikel 1, lid 38, van voornoemde wet nr. 2093/1992, bepaalde: Het recht op aftrek van de belasting kan worden uitgeoefend wanneer de belastingplichtige in het bezit is van: a) een factuur of een ander als zodanig dienst doend document, voor de aan hem geleverde goederen of te zijnen behoeve verrichte diensten, b) [...].

12. Ten slotte bepaalt artikel 28, lid 1, van die wet, zoals het luidde vóór de vervanging ervan bij artikel 1, lid 42, van voornoemde wet nr. 2093/1992: Voor de levering van goederen en het verrichten van diensten zijn de belasting verschuldigd: a) de in het binnenland gevestigde belastingplichtige, voor de door hem verrichte handelingen, b) [...] c) [...] d) iedere andere persoon die de belasting vermeldt op de door hem uitgereikte facturen of als zodanig dienst doende documenten [...] e) [...].

III ? Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

13. De drie gevoegde zaken zijn, behoudens enkele verschillen van ondergeschikte aard die niet van invloed zijn op de materiële beoordeling, wat betreft de feitenconstellatie en de procesgang identiek. Ik volsta dan ook met een veralgemeniseerde weergave van de feiten en de gevolgde procedure.

14. Mevrouw Karageorgou (zaak C-78/02), mevrouw Petrova (zaak C-79/02) en de heer Vlachos (zaak C-80/02) (hierna: de vertalers) zijn in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk bij het Ministerie van Buitenlandse Zaken aangesteld tot vertaler Grieks-Engels respectievelijk Grieks-Duits bij de vertaaldienst van dat ministerie.

15. Nadat de vertalers bij het bevoegde hoofd van de Dimosia Oikonomiki Ypiresia (Belastingdienst; hierna: DOY) te Cholargos voor die werkzaamheid voorlopige BTW-aangiften en een definitieve BTW-aangifte voor de jaren 1992 respectievelijk 1993 hadden ingediend, trokken zij deze aangiften in. Daarbij verzochten zij om teruggaaf van de BTW die zij als onverschuldigde betaling hadden voldaan.

16. Ter onderbouwing van deze verzoeken tot teruggaaf voerden de vertalers allen aan dat de betrokken aangiften op een rechtsdwaling berustten, aangezien zij voor de honoraria die zij als vertaler hebben ontvangen, niet aan BTW zijn onderworpen. In het bijzonder wezen zij erop dat zij het hele jaar 1992 respectievelijk 1993 in ondergeschikt verband hadden gestaan tot het Ministerie van Buitenlandse Zaken met betrekking tot hun arbeidsvoorwaarden en honoraria, aangezien zij enerzijds hun honorarium niet zelf bepaalden en anderzijds het Ministerie van Buitenlandse Zaken de verantwoordelijkheid droeg ten opzichte van derden voor hun handelen en nalaten in hun hoedanigheid van vertaler. Bovendien voerden zij aan, dat zij de BTW die zij voor het jaar 1992 respectievelijk 1993 bij hun aangiften op hun brutohonoraria hebben betaald, niet is doorberekend, aangezien de natuurlijke en rechtspersonen die van de diensten van de vertaalafdeling van het Ministerie van Buitenlandse Zaken gebruik maken, in het totaalbedrag dat zij voor de vertaling van hun officiële documenten aan het Ministerie van Buitenlandse zaken betalen, geen BTW opnemen, en dus geen BTW betalen.

17. Het hoofd van de DOY te Cholargos wees de verzoeken tot teruggaaf af enerzijds, omdat de op vertalers toepasselijke arbeidsvoorwaarden anders waren dan voor andere gesalarieerden en anderzijds, omdat die belasting op de verklaringen betreffende de voor het Ministerie van Buitenlandse Zaken verrichte diensten was vermeld. Derhalve kwamen zij niet voor teruggaaf in aanmerking.

18. Bij achtereenvolgende vonnissen wees de president van de Dioikitiko Protodikeio Athinon (Administratieve Rechtbank van eerste aanleg te Athene) de vorderingen van de vertalers toe en verklaarde hij de verzoeken tot herroeping van de BTW-aangiften die zij voor de jaren 1992 respectievelijk 1993 hadden ingediend gegrond, verklaarde hij de negatieve besluiten van het hoofd van de DOY te Cholargos van 9 februari 1995 nietig, en gelastte hij de terugbetaling aan de vertalers, van het belastingbedrag dat zij om die reden onverschuldigd hadden betaald. Deze vonnissen waren mede gebaseerd op de vaststelling dat de vertalers werken als orgaan van de Staat, die als enige verantwoordelijk is voor hun handelen en nalaten, aangezien de door hen gemaakte vertalingen openbare documenten zijn. Voorts oordeelde de president van de rechtbank dat de vertalers hun werkzaamheden uitoefenen in een relatie van ondergeschiktheid tot de Staat wat betreft de wijze van uitvoering van hun werk en hun honorarium. De inkomsten uit die activiteit kunnen derhalve niet aan BTW zijn onderworpen.

19. De Griekse Staat stelde tegen deze beslissingen in eerste aanleg hoger beroep in bij de president van het Dioikitiko Efeteio Athinon. Deze beroepen waren onder meer gebaseerd op het argument dat in eerste aanleg in alle zaken was aangevoerd, namelijk dat de vertalers, ongeacht de aard van hun werk, krachtens artikel 28, lid 1, sub d, van wet nr. 1642/1986 verplicht waren de litigieuze belasting te betalen, omdat zij deze hadden vermeld op de in de betrokken periode (1992 en 1993) opgemaakte verklaringen betreffende het verrichten van diensten.

20. De president van het Dioikitiko Efeteio Athinon verwierp deze beroepen van de Griekse Staat als ongegrond en bevestigde de juistheid van de bestreden vonnissen in eerste aanleg, alsmede de motivering waarop zij waren gegrond. Echter heeft hij in de drie zaken nagelaten de door de Griekse Staat aangevoerde beroepsgrond te onderzoeken inzake het feit dat de vertalers gehouden waren tot betaling van de litigieuze belasting, omdat zij deze hadden vermeld op de facturen die zij hadden opgesteld in verband met de verleende diensten in de betrokken periode.

21. De Griekse Staat stelde daarop tegen deze arresten in tweede aanleg beroep in bij de Symvoulío tis Epikrateias (Raad van State) (Griekenland) en vorderde met een beroep op voormeld verzuim vernietiging van deze arresten.

22. De Griekse Raad van State stelde in zijn uitspraken onherroepelijk vast dat de vertalers niet aan BTW waren onderworpen voor de werkzaamheden die zij in een verhouding van ondergeschiktheid hadden uitgeoefend ten behoeve van het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Desalniettemin vernietigde hij de arresten van het Dioikitiko Efeteio Athinon voorzover dit Hof in de onderscheiden zaken had verzuimd het middel dat betrekking had op de vermelding van de BTW op de factuur te onderzoeken. Zij was van oordeel dat dit beroepsmiddel essentieel was en dat de rechter in tweede aanleg ten onrechte had verzuimd het te onderzoeken. De zaken werden derhalve met het oog op gedeeltelijke herbeoordeling terugverwezen naar het Dioikitiko Efeteio Athinon.

23. Het Dioikitiko Efeteio Athinon constateert dat er binnen de Griekse Raad van State een meningsverschil bestaat met betrekking tot de uitlegging van artikel 28, lid 1, sub d, van wet nr. 1642/1986, nu een andere afdeling van de Griekse Raad van State in een andere zaak die vergelijkbaar was met de drie voorliggende zaken tot een andersluidende uitspraak kwam dan de afdeling van de Griekse Raad van State die de voorliggende zaken heeft behandeld. Aangezien de uitlegging van dit wetsartikel samenhangt met de betekenis van enkele bepalingen van de Zesde richtlijn, acht het Dioikitiko Efeteio Athinon het noodzakelijk, in de onderhavige drie zaken voorlopig over de onbesliste kwestie geen eindarrest te wijzen, en de navolgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen voor te leggen:

1) Is het bedrag dat op de factuur wordt vermeld door degene die in het kader van een overeenkomst van aanneming van werk zijn diensten ten gunste van de Staat verricht, BTW in de zin van de Zesde richtlijn betreffende de BTW (77/388/EEG), wanneer enerzijds de dienstverrichter ten onrechte meent dat hij die diensten als zelfstandige verricht, terwijl hij in werkelijkheid in een verhouding van afhankelijkheid verkeert, en in opdracht van zijn werkgever op de verklaringen die hij afgeeft BTW in rekening brengt, niet over de totale wettelijke honoraria die hij van de staat ontvangt en die de wettelijke grondslag vormen voor de BTW, die vervolgens

samen met de wettelijke honoraria wordt geïnd, maar volgens de methode van de interne aftrek bepaald boven de honoraria die worden geacht ook de verschuldigde BTW te omvatten, en anderzijds de Staat de wettelijke honoraria betaalt, verminderd met de BTW die geacht wordt erin opgenomen te zijn?

2) Wijkt het in artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn betreffende de BTW (77/388/EEG) geponeerde beginsel van de vormelijkheid van de belasting (namelijk dat wanneer op de factuur of het als zodanig dienst doend document BTW is vermeld, die belasting aan de Staat moet worden afgedragen), wanneer de Staat, die de werkzaamheid verricht in het kader van zijn overheidsbevoegdheid, niet optreedt als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van voornoemde richtlijn voor de toepassing van het aftrekmechanisme, en het als belasting betaalde niet kan worden afgewenteld en niet wordt afgewenteld op de eindverbruiker (de met de Staat contracterende particulier die de vertaling van documenten verlangt), en anderzijds de dienstverrichter aanspraak maakt op teruggaaf van de belasting die hij aan de belastingautoriteit heeft betaald, na aftrek van de eventuele inkomende belasting zodat verrijking uitgesloten is?

24. De vertalers, de Griekse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Mevrouw Karageorgou (zaak C-78/02), de Griekse regering en de Commissie hebben tijdens de zitting van het Hof van 20 maart 2003 hun standpunten mondeling nader toegelicht.

IV ? Beoordeling

25. De eerste vraag van de verwijzende rechter is erop gericht te vernemen of het bedrag dat abusievelijk op de factuur als BTW is vermeld, inderdaad als BTW moet worden aangemerkt in de situatie dat de betrokken dienstverrichter ten onrechte meent als zelfstandige zijn diensten ten behoeve van de Griekse Staat te verrichten, terwijl deze diensten in werkelijkheid in een relatie van ondergeschiktheid worden verricht. Bedoeld bedrag wordt volgens het systeem van de interne afrekening berekend. Dit houdt in dat ervan wordt uitgegaan dat in het wettelijk vastgesteld honorarium reeds de verschuldigde BTW is opgenomen, zodat het werkelijk uitgekeerde bedrag het wettelijk vastgesteld honorarium minus het bedrag aan BTW is.

26. Teneinde vast te stellen of het betrokken bedrag als BTW moet worden beschouwd, dient eerst vast te staan dat de vertalers voor hun dienstverrichting ten behoeve van de Griekse Staat aan de voorschriften inzake de BTW zijn onderworpen.

27. Uit artikel 2 van de Zesde richtlijn blijkt dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

28. Artikel 4 van de Zesde richtlijn omschrijft vervolgens welke personen als belastingplichtige in de zin van deze richtlijn moeten worden aangemerkt. Als basiskenmerk vermeldt het eerste lid van dit artikel dat het moet gaan om een persoon die zelfstandig een economische activiteit verricht. Het vierde lid van dit artikel preciseert vervolgens dat het begrip zelfstandig inhoudt, dat niet alleen loontrekkenden van de belastingheffing zijn uitgesloten, maar ook personen die een andere juridische band hebben (met een werkgever) waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

29. De Griekse regering heeft erop gewezen dat er in de Griekse rechtspraak kennelijk niet op eenduidige wijze wordt geoordeeld over de aard van de band van de vertalers en het Griekse Ministerie van Buitenlandse Zaken. Daarentegen wijzen de vertalers en de Commissie erop dat in de procedures ten gronde feitelijk reeds is uitgemaakt dat de vertalers in een verhouding van ondergeschiktheid hun werkzaamheden verrichten.

30. Het is vaste rechtspraak dat het Hof in het kader van de prejudiciële procedure van artikel 234 van het EG-Verdrag uitsluitend bevoegd is zich uit te spreken over de uitlegging of rechtsgeldigheid van een communautair rechtsvoorschrift op de grondslag der feiten die door de nationale rechterlijke instanties zijn omschreven. Het staat, anders gezegd, niet aan het Hof, doch aan de nationale rechter, de aan het geding ten gronde liggende feiten vast te stellen en daaruit de conclusies te trekken voor de door hem te geven beslissing. (3)

31. Zoals door de Commissie en de vertalers is aangevoerd, is binnen de nationale rechtsorde

onherroepelijk feitelijk komen vast te staan dat de vertalers werken in een verhouding van ondergeschiktheid tot het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Deze ondergeschiktheid komt onder meer tot uitdrukking in het feit dat zij niet vrijelijk hun honoraria en arbeidsvoorwaarden kunnen vaststellen, dat het ministerie de verantwoordelijkheid draagt ten opzichte van derden voor de kwaliteit van de vertalingen en dat de vertalers onderworpen zijn aan een intern sanctieregime ten aanzien van de naleving van hun verplichtingen.

32. In deze omstandigheden is duidelijk dat de vertalers niet zelfstandig een economische activiteit verrichten en derhalve geen belastingplichtige zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Hun dienstverrichtingen vallen dan ook buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.

33. Uit dit gegeven vloeit voort dat het bedrag dat abusievelijk op de door de vertalers opgestelde factuur is opgevoerd niet als BTW kan worden aangemerkt, zodat de eerste vraag van de verwijzende rechter in negatieve zin moet worden beantwoord.

34. De vaststelling dat de in de eerste prejudiciële vraag beschreven situatie buiten de reikwijdte van de Zesde richtlijn valt, heeft tot gevolg dat de tweede vraag zonder voorwerp is geraakt. Strikt genomen, behoeft deze voor de oplossing van het geschil ten gronde dan ook niet te worden beantwoord. Desalniettemin wil ik volledigheidshalve ? zij het ten overvloede ? het volgende daarover opmerken.

35. Met zijn tweede prejudiciële vraag, vraagt de verwijzende rechter of het beginsel van de vormelijkheid van de belasting, neergelegd in artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, buiten toepassing moet blijven wanneer de overheid niet als belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn optreedt, er geen doorberekening aan de eindgebruiker heeft plaatsgevonden en door de dienstverrichter om teruggaaf van het ten onrechte als BTW afgedragene wordt gevorderd. Of omgekeerd: wanneer de Staat als niet-belastingplichtige dienstverrichter optreedt, zijn bedragen die formeel (zij het abusievelijk) als BTW zijn vermeld op de factuur in de zin van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, desondanks niet als BTW verschuldigd?

36. De Zesde richtlijn voorziet niet uitdrukkelijk in de situatie dat BTW abusievelijk op een factuur is opgenomen, terwijl deze niet verschuldigd is. Dat brengt met zich mee dat, zolang deze leemte niet door de communautaire rechter is gedicht, het aan de lidstaten is om hiervoor een oplossing te vinden. (4) In het arrest Genius Holding, dat betrekking had op het recht op aftrek van BTW die was vermeld op de factuur zonder verschuldigd te zijn, heeft het Hof ook aangegeven dat het ? als uitvloeisel van de noodzaak de neutraliteit van de BTW te verzekeren ? aan de lidstaten staat in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien. (5)

37. In het arrest Schmeink & Cofreth voegde het Hof hieraan toe dat ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien, zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur, wanneer de opsteller van de factuur tijdig en volledig het gevaar van verlies van belastinginkomsten heeft uitgeschakeld. (6)

38. Deze observaties leiden evenwel niet tot een afzonderlijk, concreet antwoord op de tweede prejudiciële vraag. Nu ik boven reeds heb geconcludeerd dat de situatie die ten grondslag ligt aan de prejudiciële vragen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, is verlies van belastinginkomsten niet aan de orde en is de vraag naar de goede trouw van de opsteller van de factuur niet van belang. In deze omstandigheden is evenmin van belang of het in artikel 21, lid 1, sub c, neergelegde beginsel al dan niet buiten toepassing moet worden gelaten.

V ? Conclusie

39. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de eerste vraag van het Dioikitiko Efeteio Athinon als volgt te beantwoorden: Het bedrag dat op de factuur wordt vermeld door degene die in het kader van een overeenkomst van aanneming van werk zijn diensten ten gunste van de Staat verricht, is geen BTW in de zin van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, wanneer enerzijds de dienstverrichter ten onrechte meent dat hij die diensten als zelfstandige

verricht, terwijl hij in werkelijkheid in een verhouding van afhankelijkheid verkeert, en in opdracht van zijn werkgever op de verklaringen die hij afgeeft BTW in rekening brengt, niet over de totale wettelijke honoraria die hij van de Staat ontvangt en die de wettelijke grondslag vormen voor de BTW, die vervolgens samen met de wettelijke honoraria wordt geïnd, maar volgens de methode van de interne aftrek bepaald boven de honoraria die worden geacht ook de verschuldigde BTW te omvatten, en anderzijds de Staat de wettelijke honoraria betaalt, verminderd met de BTW die geacht wordt erin opgenomen te zijn.

1 – Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – Zie onder meer arresten van 2 juni 1994, AC-ATEL Electronics (C-30/93, Jurispr. blz. I-2305, punten 16 en 17); 1 december 1998, Levez (C-326/96, Jurispr. blz. I-7835, punten 25 en 26), en 16 september 1999, WWF e.a. (C-435/97, Jurispr. blz. I-5613, punten 31 en 32).

4 – Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth (C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punten 48 en 49).

5 – Arrest van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. I-4227, punt 18).

6 – Arrest Schmeink & Cofreth (aangehaald in voetnoot 4, punten 60-63).