YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

6 päivänä marraskuuta 2003 *

Yhdistetyissä asioissa C-78/02—C-80/02,

jotka Dioikitiko Efeteio Athinon (Kreikka) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Elliniko Dimosio

vastaan

Maria Karageorgou (C-78/02)

Katina Petrova (C-79/02)

Loukas Vlachos (C-80/02)

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) tulkinnasta ja erityisesti sen kyseisen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksen tulkinnasta, jonka mukaan arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan jokainen henkilö, joka mainitsee laskussa kyseisen veron,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit R. Schintgen, V. Skouris, N. Colneric ja J. N. Cunha Rodrigues (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Apessos ja S. Detsis,

— Karageorgou, edustajinaan dikigoros E. Metaxaki ja dikigoros P. Yatagantzidis,

— Petrova ja Vlachos, edustajanaan dikigoros A. Koutsolampros,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja H. Tserepa-Lacombe,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Kreikan hallituksen, Karageorgoun ja komission 20.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.5.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Dioikitiko Efeteio Athinon (Ateenan hallinnollinen muutoksenhakutuomioistuin) (Kreikka) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 31.1.2002 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 11.3.2002, EY 234 artiklan nojalla kussakin asiassa samat kaksi 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) tulkinnasta ja erityisesti sen kyseisen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksen tulkinnasta, jonka mukaan arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan jokainen henkilö, joka mainitsee laskussa kyseisen veron.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Elliniko Dimosio (Kreikan valtio) ja Kreikan ulkoasiainministeriölle työskentelevät kääntäjät, jotka väittävät laskuttaneensa arvonlisäveroa virheellisesti ja vaativat sen palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen direktiivin 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. — —

— —

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 direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

— —

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa."

Kansallinen lainsäädäntö

6 ALV:n soveltamisesta ja muista säännöksistä annetun lain nro 1642/1986 (FEK A' 125) 2 §:n 1 momentissa säädettiin, sellaisena kuin kyseinen momentti oli voimassa ennen kuin se korvattiin lain nro 2093/1992 (FEK A' 181) 1 §:n 1 momentin a alakohdalla, että arvonlisäveroa kannetaan muun muassa "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

7 Lain nro 1642/1986 3 §:n 1 momentissa säädettiin, sellaisena kuin kyseinen momentti oli voimassa ennen kuin se korvattiin lain nro 2093/1992 1 §:llä, että "verovelvollinen on jokainen kotimainen tai ulkomainen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö tai henkilöiden yhteenliittymä, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Työntekijöiden ja muiden luonnollisten henkilöiden, joiden suhde työnantajaansa perustuu työehtojen ja palkan osalta alisteisen suhteen luovaan työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, ei katsota harjoittavan itsenäistä taloudellista toimintaa, minkä vuoksi vastuu kuuluu työnantajalle".

8 Saman lain 28 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin kyseinen momentti oli voimassa ennen kuin se korvattiin lain nro 2093/1992 1 §:n 42 momentilla, säädettiin seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta ovat velvollisia maksamaan veroa a) maan alueelle sijoittautunut verovelvollinen suorittamistaan liiketoimista, — — d) jokainen muu henkilö, joka mainitsee veron laatimissaan laskuissa tai muissa laskuina toimivissa asiakirjoissa — — ."

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-78/02

9 Maria Karageorgou nimitettiin ulkoasiainministeriön pääsihteerin 12.4.1988 tekemällä päätöksellä nro F.09323 kääntäjäksi kääntämään kreikan kielestä englannin kielelle kyseisen ministeriön käännöstoimiston tarpeita varten.

10 Hän oli jättänyt Holargosin Dimosia Oikonomiki Ypiresian (veroviranomainen) (Kreikka) (jäljempänä DOY) johtajalle kyseistä toimintaa koskevia väliaikaisia veroilmoituksia ja arvonlisäveron maksamista koskevan ilmoituksen vuodelta 1992 mutta perui kyseiset ilmoitukset 29.12.1994 jättämällään hakemuksella nro 22240, jossa hän vaati perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron palauttamista.

11 Karageorgou vetosi ilmoitusten peruuttamista koskevan vaatimuksensa tueksi siihen, että hän oli jättänyt kyseiset ilmoitukset tekemänsä oikeudellisen virheen takia, koska hän ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa käännöstoiminnastaan saamistaan tuloista.

12 Karageorgou vetosi hakemuksessaan siihen, että hän oli ulkoasiainministeriöön nähden työ- ja palkkaehtojensa osalta alisteisessa suhteessa, koska yhtäältä hän ei itse määrännyt palkkioistaan ja koska toisaalta ulkoasiainministeriö oli kolmansiin nähden vastuussa hänen kääntäjänä tekemistään teoista ja laiminlyönneistä. Karageorgou vetosi lisäksi siihen, että arvonlisäveroa, jonka hän oli maksanut vuotta 1992 koskevien ilmoitustensa yhteydessä, ei vyörytetty kuluttajille (koska sen enempää hän kuin ministeriökään ei perinyt kyseistä summaa käännökset vastaanottaneilta luonnollisilta henkilöiltä ja oikeushenkilöiltä), joten Karageorgou piti kyseistä summaa palkkansa osana eikä verona.

13 DOY:n johtaja hylkäsi 9.2.1995 tekemällään päätöksellä nro 22240-22241 Karageorgoun hakemuksen siksi, että häneen sovellettavat työehdot poikkesivat työntekijöihin sovellettavista työehdoista ja että Karageorgou oli maksanut arvonlisäveron lainmukaisesti, koska hän oli maininnut sen ulkoasiainministeriölle toimittamissaan laskuissa, ja näin ollen hänellä ei kyseisen johtajan mukaan ollut oikeutta maksamansa veron palauttamiseen.

14 Dioikitiko Protodikeio Athinonin (Ateenan ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin) (Kreikka) presidentti hyväksyi tuomiollaan nro 275/1995 Karageorgoun kanteen ja hänen vuotta 1992 koskevien arvonlisäveroilmoitusten peruuttamista koskevan hakemuksensa, kumosi DOY:n johtajan tekemän kielteisen päätöksen ja määräsi palautettavaksi summan, jonka Karageorgou oli maksanut. Kyseisen tuomion perustelujen mukaan kääntäjät toimivat valtion eliminä, ja ainoastaan valtio on vastuussa kääntäjien teoista ja laiminlyönneistä, koska heidän tekemänsä käännökset ovat julkisia asiakirjoja ja koska Karageorgou harjoitti toimintaansa työ- ja palkkaehtojensa osalta alisteisessa suhteessa.

15 Elliniko Dimosio valitti kyseisestä tuomiosta Dioikitiko Efeteio Athinoniin ja väitti muun muassa, kuten se jo oli väittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa, että lain nro 1642/1986 28 §:n 1 momentin d kohdan mukaan Karageorgou oli työnsä luonteesta riippumatta velvollinen maksamaan kyseisen veron sillä perusteella, että hän oli maininnut veron kyseessä ollutta ajanjaksoa koskeneissa laskuissaan.

16 Dioikitiko Efeteio Athinonin presidentti hylkäsi tuomiollaan nro 90/1996 valituksen perusteettomana ja katsoi ensimmäisessä oikeusasteessa annetun tuomion perustelluksi. Se kuitenkin jätti tutkimatta sen valitusperusteen, jonka mukaan Karageorgou oli velvollinen maksamaan valituksenalaisen veron, koska hän oli maininnut sen kyseessä ollutta ajanjaksoa koskeneissa laskuissaan.

17 Elliniko Dimosio vetosi edellä mainittuun valitusperusteen tutkimatta jättämiseen ja vaati Symvoulio tis Epikrateiasia (ylin hallintotuomioistuin) (Kreikka) kumoamaan Dioikitiko Efeteio Athinonin antaman tuomion.

18 Symvoulio tis Epikrateias kumosi tuomiollaan nro 1659/1999 Dioikitiko Efeteio Athinonin antaman tuomion sen valitusperusteen osalta, joka koski arvonlisäveron mainitsemista laskussa, koska se katsoi, että kyseinen peruste oli olennainen ja että muutoksenhakutuomioistuin oli siis virheellisesti jättänyt sen tutkimatta, ja se palautti asian Dioikitiko Efeteio Athinonin käsiteltäväksi.

Asia C-79/02 ja asia C-80/02

19 Pääasioiden tosiseikat ja menettely ovat Petrovaa koskevassa asiassa C-79/02 ja Vlachosia koskevassa asiassa C-80/02 samankaltaiset kuin asiassa C-78/02.

Ennakkoratkaisukysymykset

20 Dioikitiko Efeteio Athinon päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kussakin pääasiassa seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko summa, jonka valtiolle palveluja urakkatyönä suorittava henkilö mainitsee laskussa, luonteeltaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettua arvonlisäveroa, kun yhtäältä kyseisten palvelujen suorittaja virheellisesti katsoo suorittavansa näitä palveluja itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka todellisuudessa kyse on alisteisesta suhteesta, ja kun palvelujen suorittaja työnantajansa pyynnöstä merkitsee toimittamiinsa laskuihin arvonlisäveron, jonka määrää ei vahvisteta sen kokonaispalkkion perusteella, jonka palvelujen suorittaja saa valtiolta lakisääteisesti ja joka muodostaa lakisääteisen verotusperusteen sille arvonlisäverolle, joka kannetaan laki-

sääteisen palkkion saamisen kanssa samanaikaisesti, vaan jonka määrä vahvistetaan sisäistä vähennystä koskevan laskentamenetelmän mukaisesti sellaisen lakisääteisen palkkion perusteella, johon katsotaan sisältyvän myös maksettava arvonlisävero, mutta kun toisaalta valtio vähentää maksamastaan lakisääteisestä palkkiosta arvonlisäveron, jonka katsotaan sisältyvän kyseiseen palkkioon?

2) Poiketaanko kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetystä veron kaavamaisuuden periaatteesta (jonka mukaan arvonlisävero on maksettava valtiolle, mikäli se mainitaan laskussa tai muussa laskuna toimivassa asiakirjassa) silloin, kun valtio ei kyseistä toimintaa julkisena valtana harjoittaessaan ole edellä mainitun direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen — jolloin on sovellettava vähennysjärjestelmää — ja kun maksettua arvonlisäveroa ei voida vyöryttää eikä myöskään vyörytetä loppukuluttajalle (yksityishenkilölle, joka pyytää asiakirjojen kääntämistä ja joka on sopimussuhteessa valtioon), mutta kun palvelujen suorittaja vaatii sen veron palauttamista, jonka hän on maksanut veroviranomaisille mahdollisen aikaisemman veron vähennyksen jälkeen, jotta valtio ei saisi etua?"

21 Asiat C-78/02, C-79/02 ja C-80/02 yhdistettiin yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 14.5.2002 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

22 Kreikan hallitus esittää, että ulkoasiainministeriöön on perustettu käännösyksikkö julkisten ja yksityisten asiakirjojen virallista kääntämistä varten. Kreikan

hallituksen mukaan kuka tahansa käännöksen haluava yksityinen toimittaa tekstin käännettäväksi kyseiseen yksikköön ja suorittaa myös sinne käännöksestä maksun, jonka kyseinen ministeriö on vahvistanut, ja saa maksustaan kuitin. Kreikan hallituksen mukaan tämän maksun määrä sisältää niin käännöspalkkion kuin sitä vastaavan arvonlisäveronkin ilman, että tätä arvonlisäveroa mainitaan erikseen.

23 Kreikan hallituksen mukaan kyseisen ministeriön käännösyksikkö toimittaa sitten tekstit yksityishenkilöille — itsenäisille kääntäjille. Kreikan hallitus väittää, että nämä kääntäjät eivät ole työsuhteessa ministeriöön ja että he harjoittavat myös muita ammatteja, kuten lääkärin tai asianajajan ammatteja, joilla ei luonteensa perusteella ole yhteyttä virkamiesasemaan. Juuri tämä myös on Kreikan hallituksen mukaan syynä siihen, että kääntäjät työskentelevät itsensä kannalta sopivassa paikassa ja sopivana ajankohtana ja että heille maksetaan palkkio tehdyn työn määrän mukaan.

24 Käännetyt tekstit palautetaan Kreikan hallituksen mukaan ulkoasiainministeriöön, josta asianomaiset yksityiset ne hakevat. Kreikan hallituksen mukaan kyseinen ministeriö jakaa käännöksistä perityt maksut kääntäjien kesken kunkin kääntäjän suorittamien palvelujen mukaan. Kyseinen hallitus väittää, että näitä summia periessään kukin kääntäjä toimittaa laskun, johon hän merkitsee palkkion ja sitä vastaavan arvonlisäveron. Kreikan hallituksen mukaan kääntäjät maksavat tämän arvonlisäverosumman veroviranomaisille sen arvonlisäveron vähennyksen jälkeen, jolla heitä on rasitettu tavaroiden tai palvelujen hankinnan yhteydessä.

25 Kreikan hallitus ehdottaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavaa vastausta: sisäisen vähennysmenetelmän mukaisesti laskettu summa, jonka palveluja itsenäisesti, vaikkakin valtion valvonnassa, suorittava henkilö merkitsee laskuun tai kuittiin palvelujen suorituksesta ja jonka tämä henkilö saa, on luonteeltaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettua arvonlisäveroa, kun palvelun vastaanottajana ja loppukuluttajana oleva yksityinen on maksanut valtiolle sellaisen arvonlisäverosumman, joka sisältyy koko kyseiseen palkkioon yhtenä summana.

26 Karageorgou väittää, että kyseessä olevalla verolla ei ole arvonlisäveron keskeisiä tunnusmerkkejä, koska se vastaa kääntäjien palkkion sellaista osaa, jota ei ole laskutettu kolmansilta eikä myöskään peritty heiltä. Karageorgoun mukaan valituksenalaista veroa ei näin ollen voida pitää arvonlisäverona pelkästään sillä perusteella, että se mainitaan arvonlisäverona laskuissa, jotka kääntäjät laativat palvelujensa suorituksesta.

27 Petrova ja Vlachos täsmentävät keskenään identtisillä huomautuksillaan, että kun virallista käännöstä pyytävät yksityiset toimittavat käännettävät asiakirjat ulkoasiainministeriöön, he maksavat käännöksestä palkkion, jonka toimivaltainen virkamies ilmoittaa ja jota ei rasiteta arvonlisäverolla. Petrova ja Vlachos väittävät, että kun Kreikan valtio todentaa kyseiset käännökset virallisella leimallaan, se käyttää julkista valtaa eikä siis voi määrätä tästä toimesta arvonlisäveroa. Petrovan ja Vlachosin mukaan ministeriö maksaa sitten kääntäjille palkkion tehtyjen käännösten ja ministeriön päätöksellä vahvistetun sivuhinnan perusteella. Petrovan ja Vlachosin mukaan ministeriö pyytää kääntäjiltä suoritetuista palveluista kokonaislaskun. Petrovan ja Vlachosin mukaan kyseinen lasku on vahvistettava ministeriön kirjanpitoyksikössä, ja se sisältää arvonlisäverosumman, joka vähennetään kääntäjien lakisääteisestä palkkiosta, joka vahvistetaan käännössivulta kyseessä olevan ministeriön päätöksellä.

28 Petrova ja Vlachos väittävät, että ulkoasiainministeriö ei peri (eikä voi lain mukaan periä) arvonlisäveroa yksityisiltä, joiden kanssa ainoastaan kyseinen ministeriö on Petrovan ja Vlachosin mukaan tekemisissä. Petrova ja Vlachos väittävät näin ollen, että käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole kyseessä luonteeltaan arvonlisäveron kaltainen vero, koska heidän mukaansa sitä ei vyörytetä eikä voida vyöryttää loppukuluttajalle.

29 Euroopan yhteisöjen komission mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Komissio väittää näin ollen, että liiketoimesta, jonka arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jätetty henkilö suorittaa (myös vastikkeellisesti), ei kanneta kyseistä veroa.

30 Komission mukaan kansalliset tuomioistuimet ovat jo katsoneet käsiteltävänä olevassa asiassa, että kääntäjät eivät ole velvollisia maksamaan arvonlisäveroa ulkoasiainministeriölle tarkoitetuista käännöksistä ja että kyseessä ei edes ole liiketoimi, eikä varsinkaan vastikkeellinen liiketoimi, koska kääntäjien katsotaan olevan valtioon nähden palkka- tai työehtojensa ja työnantajavastuun osalta alisteisessa suhteessa, joten heidän voidaan katsoa kuuluvan valtion henkilöstöön. Komission mukaan tästä seuraa, että ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainittu tapaus ei kuulu yhteisön voimassa olevan arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalaan.

31 Komissio väittää, että laskuun virheellisesti merkitty summa ei siis voi luonteeltaan olla kuudennessa direktiivissä tarkoitettua arvonlisäveroa siitä riippumatta, pitikö valtio kyseistä summaa virheellisesti arvonlisäverona. Komission mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa ei samasta syystä voida soveltaa myöskään saman direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa. Komission mukaan kyseinen summa voidaan palauttaa asianomaiselle yksinkertaisesti sillä perusteella, että se maksettiin perusteettomasti.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

32 Ennakkoratkaisupyynnöistä ja asianosaisten huomautuksista ilmenee, että kääntäjien palkkioon katsotaan sisältyvän maksettavaa arvonlisäveroa vastaava summa, joten se summa, joka heille tosiasiassa maksetaan, koostuu heidän lakisääteisestä palkkiostaan, josta vähennetään arvonlisäveroa vastaava summa.

33 Sen selvittämiseksi, onko tällä tavoin vähennettyä summaa pidettävä arvonlisäverona, on tutkittava, kuuluvatko kääntäjät arvonlisäverosäännösten soveltamisalaan niiden palvelujen osalta, joita he suorittavat ulkoasiainministeriölle.

34 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

35 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään ne henkilöt, joita on pidettävä kyseisessä direktiivissä tarkoitettuina "verovelvollisina". Kyseisen artiklan 1 kohdassa "verovelvollisella" tarkoitetaan henkilöä, joka "itsenäisesti" harjoittaa taloudellista toimintaa. Saman artiklan 4 kohdassa täsmennetään, että sanonta "itsenäisesti" sulkee verotuksen ulkopuolelle paitsi työntekijät myös ne henkilöt, joiden suhde "työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen".

36 Ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan pääasiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitellyt tuomioistuin katsoi, että kääntäjät harjoittavat toimintaansa ulkoasiainministeriöön nähden työ- ja palkkaehtojensa osalta alisteisessa suhteessa. Tästä seikasta on todettava, että ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan ensimmäisessä oikeusasteessa annetut tuomiot vahvistettiin muutoksenhaussa, eikä kyseisessä muutoksenhaussa annettuja tuomioita kumottu, kun ne saatettiin Symvoulio tis Epikrateiasin käsiteltäviksi. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että tosiseikat on tämän osalta vahvistettu.

37 Yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa Kreikan hallitus määritteli kääntäjät itsenäisiksi ammatinharjoittajiksi ja väitti, että Kreikan eri tuomioistuinten tekemät arviot kääntäjien ja ulkoasiainministeriön välisen suhteen luonteesta poikkeavat edelleen toisistaan. Kyseinen hallitus kuitenkin täsmensi suullisissa huomautuksissaan, ettei se aio kiistää edellisessä kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä, jonka mukaan kääntäjät harjoittavat toimintaansa alisteisessa suhteessa.

38 Tämän osalta on todettava, että kansallisilla tuomioistuimilla ja yhteisöjen tuomioistuimella olevien tehtävien selkeään jakoon perustuvan EY 234 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan ainoastaan yhteisön säädöksen tulkinnasta tai pätevyydestä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin sille ilmoittaa (asia C-435/97, WWF ym., tuomio 16.9.1999, Kok. 1999, s. I-5613, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Yhteisöjen tuomioistuin ei voi lausua kääntäjien ja ulkoasiainministeriön välisen suhteen luonteesta. Sen on vastattava ennakkoratkaisukysymyksiin sen kansallisen tuomioistuimen tekemän arvion perusteella, jonka mukaan kääntäjät harjoittavat toimintaansa alisteisessa suhteessa.

40 Tämän lähtökohdan perusteella on katsottava, että kääntäjät eivät käsiteltävänä olevassa asiassa harjoita taloudellista toimintaa "itsenäisesti" kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja että he eivät siis ole saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "verovelvollisia". Näin ollen on todettava, että arvonlisäveroa ei kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla kanneta palveluista, joita he suorittavat ulkoasiainministeriölle.

41 Tästä seuraa, että vaikka kyseiset kääntäjät merkitsisivätkin virheellisesti summan arvonlisäverona kyseisistä palveluista laatimiinsa laskuihin, tällaista summaa ei voida pitää arvonlisäverona.

42 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava siten, että summaa, joka mainitaan arvonlisäverona valtiolle palveluja suorittavan henkilön laatimassa laskussa, ei saa pitää arvonlisäverona, mikäli tämä henkilö virheellisesti katsoo suorittavansa kyseisiä palveluja itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka hän todellisuudessa toimiikin alisteisessa suhteessa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

43 Kreikan hallitus väittää, että kuudennen direktiivin säännökset, erityisesti sen 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännökset, ilmentävät arvonlisäveron kaavamaisuuden periaatetta. Mikäli palvelujen suorituksesta laaditaan lasku, jossa laskun laatija mainitsee sellaisen arvonlisäverosumman, jonka hän on kaiken lisäksi saanut, tämä synnyttää Kreikan hallituksen mukaan velvollisuuden maksaa kyseinen summa valtiolle, ja kyseisen summan palauttaminen myöhemmin sillä perusteella, että se maksettiin perusteettomasti, on Kreikan hallituksen mukaan mahdotonta. Kreikan hallituksen mukaan kyseisellä periaatteella pyritään lähinnä estämään sellainen verovilppi, jota kyseisen hallituksen mukaan voi tapahtua, kun laskuun tai muuhun laskuna toimivaan asiakirjaan merkittyyn arvonlisäverosummaan sovelletaan vähennysjärjestelmää. Kreikan hallitus väittää, että myös silloin, kun kyseinen summa ei kuulu arvonlisäverojärjestelmän eikä myöskään vähennysmenettelyn soveltamisalaan, veron kaavamaisuuden periaate edellyttää, että laskuun merkitty arvonlisävero maksetaan valtiolle, koska muutoin laskun laatijalle syntyy perusteetonta etua niiden kuluttajien kustannuksella, jotka ovat maksaneet arvonlisäveron suoritetuista palveluista.

44 Kreikan hallitus ehdottaa näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavaa vastausta: kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetystä veron kaavamaisuuden periaatteesta ei poiketa silloin, kun kyseessä olevaa toimintaa harjoittava valtio toimii välittäjänä eikä verovelvollisena, kun vero vyörytetään käännöspalvelujen vastaanottajana olevalle loppukuluttajalle ja kun näiden palvelujen suorittaja maksaa veroviranomaisille sen arvonlisäverosumman, jonka hän on saanut mahdollisen aikaisemman veron vähennyksen jälkeen, eli kun valtio soveltaa vähennysmenetelmää.

45 Karageorgou väittää, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta ei estä sellaisen arvonlisäveron oikaisua, joka on mainittu virheellisesti laskussa tai muussa laskuna toimivassa asiakirjassa, eikä etenkään silloin, kun verovilpin tai veronkierron ehkäisemiseksi ei ole tarpeen sulkea pois mahdollisuutta suorittaa oikaisu ja pyytää virheellisesti mainitun arvonlisäveron palauttamista.

46 Petrova ja Vlachos katsovat, että veron kaavamaisuuden periaatteesta on luovuttava käsiteltävänä olevassa asiassa, koska tässä asiassa ei ole kyse arvonlisäverosta. He väittävät, että kyseisestä periaatteesta on luovuttava tapauksissa, joissa sitä ei voida soveltaa, joissa veroa ei ole vyörytetty ja joissa toimija ei siis ole saanut perusteetonta etua.

47 Komissio toteaa, että kuudennessa direktiivissä ei ole mitään säännöksiä sellaisen arvonlisäverosumman oikaisusta, jonka laskun laatija mainitsee virheellisesti laskussaan. Komissio katsoo näin ollen, että niiden edellytysten määrittäminen, joiden täyttyessä laskuun virheellisesti merkitty arvonlisäverosumma voidaan oikaista, kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioille.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

48 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, estääkö kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta, jonka mukaan arvonlisävero on maksettava valtiolle, jos kyseinen vero mainitaan laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, sellaisen summan palauttamisen, joka on mainittu laskussa virheellisesti arvonlisäverona, kun valtio ei toimi saman direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena ja kun kyseistä veroa ei ole vyörytetty loppukuluttajalle.

49 Kuudennessa direktiivissä ei säädetä nimenomaisesti tapauksesta, jossa arvonlisävero mainitaan laskussa virheellisesti, vaikka sen maksamiseen ei olekaan velvollisuutta. Tästä seuraa, että niin kauan kuin yhteisön lainsäätäjä ei ole täyttänyt kyseistä oikeusaukkoa, kyseisen tapauksen ratkaiseminen kuuluu jäsenvaltioille (asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 48 ja 49 kohta).

50 Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tämän osalta, että arvonlisäveron neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisissa oikeusjärjestyksissään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä (asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989, Kok. 1989, s. 4227, 18 kohta). On kuitenkin todettava, että kun laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista ilman, että tällaisen oikaisun edellytykseksi voitaisiin asettaa kyseisen laskun laatijan vilpitöntä mieltä (em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 60 ja 63 kohta).

51 Kuten tämän tuomion 40 ja 41 kohdasta ilmenee, pääasioissa kyseessä olevista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa, ja summaa, joka on virheellisesti merkitty arvonlisäverona kyseisiä palveluja koskeviin laskuihin, ei siis voida pitää arvonlisäverona.

52 Tällä tavoin merkityn summan, joka ei missään tapauksessa voi olla arvonlisäveroa, oikaisusta ei aiheudu arvonlisäverojärjestelmässä mitään verotulojen menettämisen vaaraa. Näin ollen on todettava, että tämän tuomion 50 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan perusteettomasti laskutetun summan oikaisemiseksi ei ole tarpeen osoittaa, että laskun laatija on toiminut vilpittömässä mielessä.

53 Tästä seuraa, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta ei estä sellaisen summan palauttamista, joka on mainittu laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa virheellisesti arvonlisäverona, kun kyseessä olevista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa ja kun laskutettua summaa ei siis voida pitää arvonlisäverona.

Oikeudenkäyntikulut

54 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Dioikitiko Efeteio Athinonin 31.1.2002 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Summaa, joka mainitaan arvonlisäverona valtiolle palveluja suorittavan henkilön laatimassa laskussa, ei saa pitää arvonlisäverona, mikäli tämä**

henkilö virheellisesti katsoo suorittavansa kyseisiä palveluja itsenäisenä ammatinharjoittajana, vaikka hän todellisuudessa toimiikin alisteisessa suhteessa.

2) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan c alakohta ei estä sellaisen summan palauttamista, joka on mainittu laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa virheellisesti arvonlisäverona, kun kyseessä olevista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa ja kun laskutettua summaa ei siis voida pitää arvonlisäverona.**

Puissochet Schintgen Skouris

Colneric Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä marraskuuta 2003.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti