JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIUSEPPE TESAURO
1 päivänä helmikuuta 1996 *

1. Tässä yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyssä ennakkoratkaisupyynnössä on kyse jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 17 artiklan 2 kohdan ja 3 kohdan a alakohdan sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY [2] (jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) 3 artiklan b kohdan ja 5 artiklan ensimmäisen kohdan tulkinnasta.

2. Jotta voitaisiin arvioida sitä, minkä vuoksi kansallinen tuomioistuin esitti edellä mainitun ennakkoratkaisukysymyksen, on syytä palauttaa lyhyesti mieleen tähän asiaan liittyvät tosiseikat ja niiden tapahtumahetkellä voimassa olleet yhteisön säännökset.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa 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;

— —

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimin-

* Alkuperäinen kieli: italia.
1 — EYVL L 145, s. 1.
2 — EYVL L 331, s. 11.

taan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

— —

4. Neuvosto pyrkii 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä yksimielisesti komission ehdotuksesta vahvistamaan yhteisön yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, joiden mukaan 3 kohdan mukaiset palautukset on myönnettävä maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille. Tämän menettelyn voimaantuloon asti jäsenvaltioiden on itse säädettävä palautuksessa noudatettavista yksityiskohtaisista säännöistä. Jos verovelvollinen ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, jäsenvaltiot voivat evätä palautuksen tai asettaa sille lisäehtoja."

Neuvosto vahvisti nämä yksityiskohtaiset soveltamissäännöt kahdeksannella arvonlisäverodirektiivillä. Sen 2 artiklan mukaan "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 tavaran maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien — — suorittamiseen — —".

Direktiivin 3 artiklassa täsmennetään palautuksen edellytykset seuraavasti:

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

— —

b) osoitettava sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa. Jos kuitenkin 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu toimivaltainen viranomainen on jo saanut tällaisen todistuksen, verovelvollisen ei tarvitse toimittaa uutta todistusta yhteen vuoteen sijoittautumisvaltionsa viranomaisen ensimmäisen todistuksen antamispäivästä. Jäsenvaltiot eivät saa antaa todistusta verovelvollisille, joihin sovelletaan direktiivin 77/388/ETY 24 artiklan 2 kohdan (jossa säädetään siirtymäjärjestelyistä pienten yritysten osalta) mukaista verovapautusta,

c) kirjallisella vakuutuksella todistettava, ettei tämä — — ole suorittanut yhtään maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua — —".

Direktiivin 5 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan "tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa".

4. Seuraavassa käsitellään tämän oikeudenkäynnin perustana olevia tosiseikkoja. Pääasian kantaja, Belgiaan sijoittautunut asianajaja Debouche vuokrasi leasingsopimuksella Alankomaihin sijoittautuneelta leasing-yhtiöltä auton, jota hän käytti yksinomaan Belgiassa ammattitoimintansa harjoittamiseen. Tammikuussa vuonna 1991 Debouche teki Alankomaiden viranomaisille hakemuksen saadakseen palautuksen arvonlisäverosta, jonka hän oli maksanut 1.1.1990—31.10.1990 väliselle ajalle vuokratun auton hintaan sisältyvänä. Tähän vuoden 1968 *Wet op de omzetbelasting*in (liikevaihtoverolaki) 17 ja 33 pykälän (kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännökset oli saatettu osaksi Alankomaiden oikeusjärjestystä näillä pykälillä) mukaisesti tehtyyn hakemukseen oli liitetty Belgian viranomaisten direktiivin säännösten mukaisesti myöntämä todistus verovelvollisuudesta. Todistuksen mukaan kantaja ei ollut "arvonlisäverovelvollinen, koska hän tarjosi 17.5.1977 annetun kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteen F mukaisesti arvonlisäverosta vapautettuja palveluja". [3] Alankomaiden veroviranomaiset hylkäsivät palautushakemuksen tämän todistuksen perusteella.

5. Debouche nosti tämän jälkeen kanteen hylkäyspäätöstä vastaan Haagin Gerechtshof te 's-Gravenhagessa todeten, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan b kohdan mukaan arvonlisäverovelvollisia ja näin ollen veronpalautukseen oikeutettuja ovat kaikki sellaiset henkilöt, jotka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan ovat arvonlisäverovelvollisia siinä maassa, johon he ovat sijoittautuneet, eli toisin sanoen henkilöt, jotka itsenäisesti harjoittavat taloudellista toimintaa. Debouchen mielestä merkitystä ei sitä vastoin ole sillä, että se, jota asia koskee, tekee verollisia liiketoimia siinä maassa, johon hän on sijoittautunut ja jossa hän on muutoin verovelvollinen.

Debouche katsoo lisäksi, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan viittaus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklaan "sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa" veronpalautusoikeuden todellisen sisällön määrittämiseksi, tarkoittaa ainoastaan sitä, että vero on palautettava aina silloin kun palautusta hakeneella henkilöllä on toimintansa perusteella oikeus vähentää hänen ostamiinsa palveluihin sisältyvä arvonlisävero, jos tätä toimintaa harjoitettiin siinä maassa, jossa palautusta on haettu. Huomioon ei Debouchen mukaan kuitenkaan tarvitsisi ottaa kantajan oleskeluvaltion lainsäädäntöön perustuvia mahdollisia erityisiä järjestelmiä verotuksen ulkopuolelle jättämisestä tai

3 — Belgiassa on käytetty tätä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille siirtymäaikana annettua mahdollisuutta säilyttää tiettyjen direktiivin liitteessä F lueteltujen toimenpiteiden verovapaus; näitä ovat muun muassa asianajajien tarjoamat palvelut, joilla on nimenomaisesti merkitystä tämän asian käsittelyn kannalta ja joista nimenomaisesti säädetään liitteen 2 kohdassa.

verovapautuksesta. Koska asianajajien tarjoamat palvelut ovat arvonlisäveron alaisia Alankomaissa, Alankomaiden viranomaisten olisi näin ollen pitänyt palauttaa belgialaiselle asianajajalle niihin palveluihin sisältyvä vero, joita tälle tarjottiin kyseisessä maassa ja joita käytettiin ammattitoiminnan harjoittamiseen Belgiassa sikäli kuin vähentämisoikeus olisi ollut olemassa, jos tätä toimintaa olisi harjoitettu Alankomaissa.

6. Edellä esitettyjen seikkojen vuoksi Gerechtshof te 's-Gravenhage katsoi, että asian ratkaisu riippuu edellä mainittujen kuudennen ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkinnasta, ja päätti lykätä asian käsittelyä pyytääkseen yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään arvonlisäveron palautusoikeuden edellytyksiä, kun arvonlisävero on maksettu muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa sillä, jota asia koskee, on asuinpaikka. Kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee erityisesti sitä, onko henkilöllä kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin perusteella oikeus sellaisen arvonlisäveron palautukseen, joka on maksettu toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon hän on sijoittautunut, vaikka hänellä ei ole vähentämisoikeutta tai oikeutta veronpalautukseen asuinvaltiossaan, sen vuoksi, että hän on harjoittanut toimintaa, joka on voimassa olevan kansallisen lainsäädännön perusteella vapautettu arvonlisäverosta.

7. Jotta esitettyyn kysymykseen voitaisiin vastata, on syytä ensinnäkin täsmentää kuudennen ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin välistä suhdetta sekä kyseisen lainsäädännön tavoitteita.

Jotta arvonlisäveron todellinen neutraalisuus yhteisön sisäisessä tavaroiden ja palvelujen kaupassa voitaisiin taata ja jotta siten voitaisiin edistää jäsenvaltioiden taloudellista yhdentymistä, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa on nimenomaisesti vahvistettu verovelvollisen oikeus toisaalta sellaisiin tavaroihin tai palveluihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen, joita on käytetty sellaiseen ulkomailla harjoitettavaan toimintaan, johon sovelletaan vähentämisoikeutta silloin kun toimintaa on harjoitettu maan sisällä, ja toisaalta oikeus muualla kuin asuinmaassa maksetun veron palautukseen. Jälkimmäisen tilanteen osalta 17 artiklan 4 kohdassa säädetään kuitenkin myöhemmin vahvistettavista yksityiskohtaisista soveltamissäännöistä, joilla yhdenmukaistetaan yhteisön tasolla palautusta koskevat menettelyt, ja siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus näiden säännösten voimaantuloon asti itse päättää näistä edellytyksistä ja rajoituksista.

Mainitun säännöksen perusteella on selvää, että arvonlisäveron palautus maahan sijoittautumattomille verovelvollisille noudattaa samaa logiikkaa kuin maassa asuvalle myönnetty vähennysoikeus, johon sovelletaan näin ollen samoja säännöksiä. Kuten tiedetään, arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan ja joka siirtyy seuraavan maksettavaksi, se vero, jonka tavaran toimittaja tai palvelun tarjoaja on sälyttänyt hänen maksettavakseen. Tällä tavoin loppukäyttäjän maksettavaksi jäävä vero ei vaikuta mitenkään tuotanto- ja jakeluketjun eri vaiheissa toimivien verovelvollisten asemaan, koska kaikki saavat osin tavaran toimittajalle tai palvelujen tarjoajalle ja osin veroviranomaisille maksamansa veron kokonaisuudessaan takaisin siirtämällä sen ostajan maksettavaksi. Tätä samaa periaatetta eli

kilpailutilanteessa sovellettavaa veron neutraalisuusperiaatetta [4] noudatetaan 17 artiklan 4 kohdan mukaisessa veronpalautusmenettelyssä ja sen tarkoituksena on sisämarkkinoiden toteuttamisen yhteydessä estää se, että ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä vero jää verovelvollisen maksettavaksi hänen hankkiessaan tavaroita tai palveluja, jotka ovat tarpeen hänen harjoittaessaan liiketoimintaa muussa kuin siinä maassa, johon hän on sijoittautunut. On siis selvää, että järjestelmän logiikan mukaan veron vähentämis- ja palautusjärjestelmät vastaavat toisiaan.

8. Kuten jo totesin, 17 artiklan 4 kohdan soveltamissäännöt annettiin kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä, jonka oikeudellinen perusta on juuri tämä säännös. Perustelukappaleista ja erityisesti toisesta ja kolmannesta perustelukappaleesta käy ilmi, että "jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten väliset, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavat erot olisi poistettava" ja että "on vältettävä yhden jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen verovelvollisen joutumista maksamaan lopullisesti tältä toisessa jäsenvaltiossa — — laskutettua veroa, jolloin vältetään kaksinkertainen verotus".

4 — Ks. tältä osin asia 126/78, Nederlandse Spoorwegen, tuomio 12.6.1979 (Kok. 1979, s. 2041, erityisesti 6 ja 7 kohta); ks. myös tämän periaatteen vahvistamisesta hiljattain asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3513, erityisesti 10 kohta); asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, erityisesti 16 ja 17 kohta) ja asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, erityisesti 26 kohta).

Jos tämän jälkeen tarkastellaan kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tavoitetta, joka on täydentää kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä yhdenmukaistamalla myös arvonlisäveron palautuksessa noudatettavat menettelysäännöt sellaisten verovelvollisten osalta, jotka eivät asu tietyn jäsenvaltion alueella, yhteisön sisäisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, direktiivin säännöksiä voidaan tulkita ainoastaan siten kuin sekä komissio että Alankomaiden ja Portugalin hallitus on niitä oikeudenkäynnin kuluessa tulkinnut kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä vahvistettujen arvonlisäveroa koskevien yhteisön periaatteiden valossa.

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan, johon viitataan epäsuorasti saman artiklan 4 kohdassa saman artiklan 3 kohdan välityksellä, mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen verovelvollinen, ainoastaan jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Toisin sanoen ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä vero voidaan vähentää vain jos tavarat ja palvelut, joista vero on maksettu, ovat verollisen liiketoimen "hinnan osia".

Säännöksen sanamuoto sekä järjestelmän tavoitteet eivät jätä minkäänlaista epäilystä siitä, että periaatteessa verovelvollisena pidettävällä ei ole vähennysoikeutta, vaikka hän harjoittaa direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, jos nämä toimet ovat verovapaita yhteisön säännöstön perusteella.

Koska verosta vapautettu verovelvollinen ei voi siirtää arvonlisäveroa kolmannen maksettavaksi, häntä on pidettävä loppukäyttäjänä. [5]

10. On syytä tukeutua näihin periaatteisiin sen arvioimiseksi, onko henkilöllä oikeutta arvonlisäveron palautukseen ottaen huomioon näiden kahden tilanteen vastaavuus. Tätä kantaa nähdäkseni tukee kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan b kohdan sanamuoto, jossa palautuksen edellytykseksi asetetaan se, että verovelvollinen "sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella" osoittaa "olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa".

Debouche on kuitenkin vedonnut juuri tähän säännökseen ja erityisesti sen englanninkieliseen toisintoon, jonka mukaan kantajan on "produce evidence —— that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State", sen väitteen tueksi, että palautuksen saadakseen riittää, että voi osoittaa olevansa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen. On totta, että direktiivin eri kielisissä toisinnoissa on saatettu tulkita eri tavoin 3 artiklan b kohtaa; vaikka partisiipin perfektin käyttö useimmissa näistä toisinnoista, kuten ranskankielisessä ("tout assujetti —— doit —— justifier —— qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État"), italiankielisessä ("ogni soggetto passivo —— deve —— comprovare —— che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato"), hollanninkielisessä ("een belastingsplichtige —— moet —— aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde") ja espanjankielisessä toisinnossa ("todo sujeto pasivo —— estará obligado a —— justificar —— que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado") tekee selväksi sen, että tarkoituksena on ollut asettaa verovelvollisen veronpalautusoikeuden syntymisen edellytykseksi se, että verollisia liiketoimia tehdään asuinvaltiossa, voidaan kuitenkin myöntää, että muita kielitoisintoja ja erityisesti englanninkielistä toisintoa, mutta myös saksalaista toisintoa, jonka mukaan "daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist" voidaan tulkita eri tavoin.

Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön säännöksen erikielisten toisintojen poiketessa toisistaan yhtenäisen tulkinnan vaatimus edellyttää, ettei yhtä tekstiä tarkastella irrallaan muista kielitoisinnoista, vaan että tekstiä tulkitaan sekä yhteisön lainsäätäjän todellisen tahdon että niiden tavoitteiden valossa, jotka säännöksellä on tarkoitus saavuttaa. [6] Edellä esitetyn perusteella voitaneen katsoa, että yhteisön arvonlisäverojärjestelmän tarkoitusta ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin erityistavoitteita lähimpänä, erityisesti kilpailun vääristymisen välttämiseksi, on 3 artiklan b kohdan tulkinta, joka edellyttää veronpalautusoikeuden syntymiseltä sitä, että verovelvollinen todella tekee verollisia

5 — Ks. tältä osin asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu tuomio asiassa BLP.

6 — Ks. asia 29/69, Stauder, tuomio 12.11.1969 (Kok. 1969, s. 419, erityisesti 3 ja 4 kohta); asia 100/84, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 28.3.1985 (Kok. 1985, s. 1169, erityisesti 17 kohta) ja asia C-100/90, komissio v. Tanska, tuomio 17.10.1991 (Kok. 1991, s. I-5089, erityisesti 7 ja 8 kohta).

liiketoimia siinä maassa, johon hän on sijoittautunut. Jos tällainen oikeus annettaisiin nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tilanteessa eli sellaiselle henkilölle, joka harjoittaa verovapaata toimintaa, päädyttäisiin tämän tarkastelutavan perusteella siihen, että hänen toimintaansa sovellettaisiin niin sanottua nollaveroprosenttia eli verovapautusta säilyttäen kuitenkin oikeuden ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, mikä kielletään yleisesti kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. [7]

11. Ei vaikuta siltä, että päinvastaista kantaa voitaisiin perustella 3 artiklan b kohdan loppulauseella, jonka mukaan jäsenvaltiot "eivät saa antaa todistusta verovelvollisille, joihin sovelletaan direktiivin 77/388/ETY 24 artiklan 2 kohdan mukaista verovapautusta"; kuten tiedetään, tämän säännöksen tarkoituksena on säätää pienten yritysten hyväksi sovellettavista erityistoimenpiteistä. Pääasian kantaja katsoo kuitenkin, että lauseen perusteella on päädyttävä siihen johtopäätökseen, että kyseinen todistus on annettava kaikille verovelvollisille, jotka kuuluvat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta jotka vapautetaan verosta muiden kuin edellä mainittujen säännösten perusteella. On vaikeaa hyväksyä edes säännöksen syntyhistorian perusteella sitä, että tämä olisi ollut yhteisön lainsäätäjän tavoitteena.

Edellä mainittua loppulausetta ei ollut komission ehdotuksessa kahdeksanneksi arvonlisäverodirektiiviksi [8]; siihen liittyvässä kertomuksessa [9] suhtauduttiin itse asiassa lähes myötämielisesti arvonlisäveron palautukseen sellaisille pienille yrityksille, jotka on vapautettu verosta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 2 kohdan nojalla. Komission mukaan veron palautus tällaisissa tapauksissa ei olisi aiheuttanut kilpailun vääristymistä sikäli kuin säännöstön soveltaminen olisi joka tapauksessa edellyttänyt sitä, ettei kantaja ollut tehnyt minkäänlaista verollista liiketointa palautuksen suorittavassa valtiossa. Viimeinen virke lisättiin kuitenkin neuvoston antamaan lopulliseen säädöstekstiin juuri sen vuoksi, ettei olisi jäänyt minkäänlaista epäselvyyttä siitä, että palautuksen ulkopuolelle oli tarkoitus sulkea kaikki sellaiset verovelvolliset, jotka oli joka tapauksessa vapautettu verosta. [10] Tätä väitettä ei näin ollen voida perustellusti käyttää tukemaan sellaista tulkintaa, joka on selvästi vastoin yhteisön lainsäätäjän ilmeistä tarkoitusta.

12. Tämän väitteen tueksi ei voida myöskään vedota kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan ensimmäiseen kohtaan, jonka mukaan "oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, *sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa*", ja sen perusteella katsoa, että arvonlisäveron palautusta kyseisissä säännöksissä mainituissa tilanteissa säännellään kattavasti sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa palautusta

7 — Ks. tältä osin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 2 kohta.

8 — EYVL 1978, C 26, s. 5.

9 — KOM(77) 721, lopullinen, 3.1.1978. Tämä asiakirja on julkaistu julkaisussa Intertax — European Tax Review, 1978, s. 47.

10 — Ks. tältä osin Terra & Kajus: A guide to the European VAT Directives; Commentary on the value added tax of the European Community, Amsterdam, 1993, luku XI, s. 97 ja sitä seuraavat sivut.

on haettu, ottaen siten ainoastaan huomioon tämän kansallisen lainsäädännön mukaiset mahdolliset erityisjärjestelyt ja niihin liittyvät verosta vapauttamista koskevat järjestelyt. Tällä perusteella palautus olisi myönnettävä aina silloin kun palautuksen hakijalla olisi oikeus vähentää ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero, jos hän harjoittaisi liiketoimintaansa palautuksen suorittavassa valtiossa.

Mielestäni 5 artiklan ensimmäistä kohtaa ei voida ymmärtää tällä tavalla. Kyseistä säännöstä, kuten koko kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin järjestelmääkin, on tulkittava kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä vahvistettujen periaatteiden valossa. Kuten edellä jo todettiin, vähentämisoikeus tai oikeus ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvän veron palautukseen, silloin kun ne liittyvät tavaroihin tai palveluihin, joita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, on yksi yhteisön arvonlisäverojärjestelmän keskeisistä kohdista.

Kuten myös komission ehdotukseen liittyvässä kertomuksessa todetaan, 5 artiklan ensimmäisen kohdan [11] tavoitteet ovat todellisuudessa täysin erilaiset. Koska vähennysoikeutta koskevia säännöksiä ei ole täysin yhdenmukaistettu, onkin selvitettävä, milloin on kyseessä meno, jonka perusteella syntyy oikeus siihen liittyvän arvonlisäveron palautukseen siinä jäsenvaltiossa voimassa olevan vähennysjärjestelmän mukaisesti, johon hakija on sijoittautunut, vaiko palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa voimassa olevan järjestelmän mukaisesti. Yhteisön lainsäätäjä on päätynyt tähän toiseen vaihtoehtoon sillä seurauksella, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, ei voi saada arvonlisäveron palautusta menoista, joita ei saa vähentää palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa, vaikka vähennysoikeus olisi olemassa siinä valtiossa, johon hän on sijoittautunut. Direktiivin 5 artiklan tarkoituksena on siten täsmentää ne summat, joiden perusteella oikeus palautukseen syntyy, eikä suinkaan vaikuttaa kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä vahvistettujen oikeuksien syntymisen edellytyksiin.

13. Omaksumaani kantaan eivät nähdäkseni myöskään vaikuta Saksan hallituksen vastaväitteet, jotka koskevat niitä vaikeuksia, joihin jäsenvaltioiden veroviranomaiset joutuvat, jos niiden on varmistettava ennen arvonlisäveron palautusta, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, on verovelvollinen siinä maassa, johon hän on sijoittautunut; tämä pätee erityisesti, kun otetaan huomioon, että tämän alan säännökset muuttuvat nopeasti eri jäsenvaltioissa ja että joka vuosi esitetään runsaasti palautushakemuksia. Tämän osalta todettakoon toisaalta, että oikeudellisten ongelmien ratkaiseminen ei missään nimessä edellytä käytännön ongelmien ratkaisemista, ja toisaalta, että nimenomaan 3 artiklan b kohdassa tarkoitetun todistuksen tulisi ratkaista suurelta osin tällaiseen varmentamiseen liittyvät vaikeudet.

14. Toisaalta kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan b kohdan ja 5 artiklan ensimmäisen kohdan laajalla tulkinnalla ei voida täysin varmasti sulkea pois kilpailun

11 — On syytä todeta, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan ensimmäisen kohdan teksti, sellaisena kuin se on alun perin, vastasi komission alkuperäistä ehdotusta.

vääristymisen vaaraa tai yhteisön kaupan vääristymistä. Vääristyminen voi johtua erityisesti siitä, että 5 artiklan ensimmäisen kohdan säännösten ja vähennysoikeutta koskevien säännösten vasta osittaisen yhdenmukaistamisen vuoksi verovelvollinen voi joutua hankkimaan liiketoiminnassa tarvitsemiaan tavaroita ja palveluja siitä maasta, jossa vähennysoikeutta koskevat järjestelyt ovat verovelvollisen kannalta edullisimmat.

On oikeastaan selvää, että arvonlisäveron neutraalisuus, joka oli yksi tärkeä syy tämän veron käyttöön ottamiselle, voidaan täysin toteuttaa vain jos ei ole olemassa mitään erityisiä verohelpotuksia tai -järjestelyjä ja jos vähentämisoikeutta noudatetaan täysin yhdenmukaisesti. Tähän tulokseen päästään ainoastaan poistamalla siirtymäkauden järjestelyt, joihin annetaan toistaiseksi vielä lupa 28 artiklan 3 kohdassa ja liitteessä F.

15. Muutoinkaan ei näytä olevan mahdollista vakuuttaa, kuten oikeudenkäynnin aikana on kuitenkin tehty, että ehdotettu ratkaisu johtaisi lopulta siihen, että Alankomaita kohdeltaisiin eri tavoin ja vähemmän edullisesti sellaisille asianajajille myönnettävien palautusten osalta, jotka ovat sijoittautuneita Belgiaan, verrattuna sellaisiin asianajajiin, joita on pidettävä "kansallisina". Kuten jo totesin, kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin soveltamisen edellytyksenä on, että verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, ei ole tehnyt verotettavia liiketoimia palautuksen suorittavassa maassa. Jos kuitenkin belgialainen asianajaja tarjoaa palveluja Alankomaissa, hänellä on tällainen oikeus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan b kohdan ja 2 artiklan lopun nojalla, kuten komissio on perustellusti huomauttanut. Ensiksi mainitussa säännöksessä säädetään siitä, että veronmaksuvelvollinen on palvelun vastaanottaja, jos palvelujen tarjoaja on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen, kun taas jälkimmäisessä säännöksessä kyse on palautuksen myöntämisestä tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, on tarjonnut 21 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja palveluja henkilölle, joka ei ole tehnyt minkäänlaista verollista liiketointa palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa.

Tämän vuoksi kaikissa tapauksissa vähennys- tai palautusoikeus olisi myönnettävä sekä belgialaiselle asianajajalle että hollantilaiselle asianajajalle vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen on tehnyt verollisia liiketoimia. Tämä on täysin kuudennen arvonlisäverodirektiivin periaatteiden mukaista.

16. Todettakoon lopuksi, että en ole samaa mieltä pääasian kantajan ja Saksan hallituksen kanssa väitteestä, jonka mukaan ehdotettu tulkinta on ristiriidassa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 17 päivänä marraskuuta 1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY [12] 3 artiklan

12 — EYVL L 326, s. 40.

2 kohdan kanssa; tämän direktiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan "palautusta ei saa myöntää edellytyksin, jotka ovat edullisempia kuin ne, joita sovelletaan yhteisön verovelvollisiin". Tämän osalta on korostettu sitä, että arvonlisäveron palauttamiseksi verovelvollisten, jotka eivät ole sijoittautuneet yhteisöön ja jotka eivät ole tehneet kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä kyseisessä maassa asuvista säädetyllä tavalla verollisia liiketoimia palautuksen suorittavassa maassa, on ainoastaan voitava osoittaa direktiivin 86/560 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, että he harjoittavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Heidän ei siis edellytetä todistavan, että he ovat arvonlisäverovelvollisia tai vastaavalla tavalla verovelvollisia siinä valtiossa, johon he ovat sijoittautuneet. Tämä aiheuttaa sen, että kun yhteisöjen toimijoiden osalta otetaan huomioon heidän verovelvollisuutensa heidän asuinmaassaan, tämän voidaan katsoa tarkoittavan sitä, niin kuin tässä tapauksessa, että heihin sovelletaan tiukempia ja vähemmän edullisia palautuksen edellytyksiä kuin vastaaviin yhteisön ulkopuolisiin tapauksiin sovelletaan.

Tämä näkemys ei mielestäni ole perusteltu, koska riita-asiassa ei ole kyse konkreettisesta palautusmenettelystä, jota edellä mainittu 3 artiklan 2 kohta koskee, vaan kyse on siihen liittyvän oikeuden saamisesta, jota luonnollisestikin koskevat toiset edellytykset ottaen huomioon sen, että yhteisöön sijoittautuneilla ja yhteisöön sijoittaumattomilla on erilainen suhde yhteisöön.

17. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kansalliselle tuomioistuimelle seuraavalla tavalla:

"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 b kohtaa ja 5 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohtaa ja 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että jotta verovelvollinen voisi saada arvonlisäveron palautusoikeuden muussa jäsenvaltiossa kuin siinä jäsenvaltiossa, johon hän on sijoittautunut, hänellä on oltava vastaava oikeus vähentää ostettuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero siinä maassa, johon hän on sijoittautunut."