JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
9 päivänä maaliskuuta 1995 *

1. Esillä olevassa tapauksessa Dioitiko Protodikeio Athinas pyytää ennakkoratkaisua siitä, onko Kreikan lainsäädäntöön sisältyvä öljytuotteiden luovutusta koskeva erityisjärjestelmä kuudennen arvonlisäverodirektiivin (kuudes direktiivi) [1] veron perustetta ja vähennysoikeutta koskevien säännösten mukainen, ja ellei näin ole, onko näillä säännöksillä välitön oikeusvaikutus ja voiko verovelvollinen niihin vedoten vaatia veronpalautusta takautuvasti kyseisen Kreikan lain voimaantulopäivästä eli 1.1.1987 alkaen.

Kreikan lainsäädäntö

2. Kreikan lain nro 1571/1985 (öljylaki) 11 pykälän 1 ja 2 momentin mukaan öljytuotteiden perushinta on vahvistettava säännöllisesti ministeriön asetuksella presidentin antamassa asetuksessa säädettyjen tekijöiden perusteella; tällainen tekijä voi olla esimerkiksi Välimerellä tai Pohjois-Euroopassa sijaitsevien EY:n jäsenvaltioiden satamissa lastattujen lopputuotteiden cif-hinta Kreikan satamissa. Ministeriön asetuksessa voidaan perushinnaksi määritellä valtion jalostamoista tulevien tuotteiden myyntihinta kotimaan markkinoilla.

3. Öljylain 11 pykälän 3 momentin mukaan Kreikan markkinoilla noudatettavan myyntihinnan muodostamisessa huomioon otettavista taloudellisista lisätekijöistä säädetään ministeriön asetuksella. Myyntihinnan ja Kreikan satamissa lasketun cif-hinnan välisen erotuksen on katettava kuljetuskustannukset sekä toimituksista raja-alueille, vaikeuksissa oleville alueille ja turistialueille aiheutuvat erityiskustannukset, tukkumyyjien ja vähittäismyyjien voittomarginaali, varastointikustannukset sekä muita tekijöitä. Ministeriön asetuksella vahvistetaan myös kuluttajahinta, joka on myyntihinta lisättynä valtiolle tai kolmannelle osapuolelle maksetuilla veroilla, maksuilla ja tulleilla.

4. Aikakautena, johon tämä oikeudenkäynti liittyy, arvonlisäveron soveltamisesta annetussa Kreikan laissa nro 1642/1986 (arvon-

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1).

lisäverolaki) oli erityissäännöksiä öljytuotteiden verotuksesta. Arvonlisäverolain 37 pykälässä säädettiin seuraavasti:

"1. Tässä laissa mainittu vero, jota noudatetaan lopullisten öljytuotteiden luovutuksen ja tuonnin yhteydessä, lasketaan [öljylain] 11 pykälässä ja presidentin asetuksessa 619/1985 määritellystä perushinnasta. Mainittuun perushintaan lisätään tullit, maksut ja erityiset kulutukseen kohdistuvat verot sekä muut valtiolle tai kolmannelle osapuolelle maksettavat verot lukuun ottamatta tässä laissa säädettyä veroa.

...

3. Öljytuotteita markkinoiva yritys on verovelvollinen. Verovelvollisuuden syntymisajankohtaa, maksettavan veron määrää ja sen maksamista koskevat kysymykset kuuluvat niiden voimassaolevien tullisäännösten soveltamisalaan, jotka koskevat öljytuotteiden kulutukseen kohdistuvaa erityisveroa, jonka kanssa samanaikaisesti tämän lain mukainen vero peritään.

4. Öljytuotteiden luovutusten yhteydessä öljyä markkinoivien yritysten, huoltoasemien sekä muiden vähittäismyyjien ja jälleenmyyjien ei tarvitse tehdä 31 pykälän mukaisia veroilmoituksia eikä niillä ole oikeutta vähentää 23 pykälässä säädettyä veroa. Edellä mainituille henkilöille/elinkeinonharjoittajille toimitettuja öljytuotteita koskevissa laskuissa vero on sisällytettävä hintaan ja laskussa on oltava maininta 'arvonlisävero vähennyskelvoton'.

5. Tämän lain 24 pykälän 1 momentin soveltamista varten edellä 4 kohdassa mainittujen henkilöiden/elinkeinonharjoittajien vuosittainen liikevaihto, jonka ne saavat öljytuotteiden luovutuksesta, lisätään kyseisessä säännöksessä tarkoitetun murtoluvun nimittäjään. Näiden on kirjattava öljytuotteiden hankinnat erityiseen kohtaan kirjanpidossaan.

6. Öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalvelut vapautetaan tässä laissa mainitusta verosta.

7. Ellei tämän lain 23 pykälän 4 momentin e kohdasta muuta johdu, öljytuotteisiin liittyvä arvonlisävero vähennetään silloin, kun verovelvolliset käyttävät niitä joko veronalaisten palveluiden tuottamiseen tai raaka-aineena taikka toissijaisena ainesosana sellaisten tuotteiden valmistuksessa, joiden luovutus on arvonlisäveron alaista ...".

5. Kyseisen lain 37 pykälän 5 momentissa mainitussa 24 artiklan 1 kohdassa säädettiin:

"Jos verovelvollinen käyttää tavarat tai palvelut liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen, vähennettävä vero rajoittuu prosenttiosuuteen kokonaisverosta. Prosenttiosuus määritetään sellaisen murtoluvun perusteella, jonka osoittaja on vuotuisen liikevaihdon ja vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron erotus ja jonka nimittäjä on sellaisten liiketoimien yhteismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisältyvistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta vähennykseen."

yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteisön lainsäädäntö

6. Arvonlisäveroa koskevat yhteisön säädökset eivät sisällä öljytuotteiden verotusta koskevia erityissäännöksiä. Seuraavat yleiset säännökset ovat kuitenkin merkittäviä asian kannalta.

7. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [2] 2 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna kuudennen direktiivin 36 artiklalla, säädetään seuraavasti:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka."

8. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavasti:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamista vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2 — Liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967 L 71, s. 1301).

2. tavaroiden maahantuonnista."

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään seuraavasti:

"A. *Maan alueella*

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

...

B. *Tavaroiden maahantuonnissa*

1. Veron perusteen on oltava:

a) maahantuojan maksama tai maksettava hinta, jos tämä hinta muodostaa ainoan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeen;

b) käypä arvo, jos mitään hintaa ei ole maksettu tai jos maksettu taikka maksettava hinta ei muodosta maahantuodun tavaran ainoata vastiketta.

...

2. Jäsenvaltiot voivat edelleenkin pitää veron perusteena asetuksessa (ETY) N:o 803/68 määriteltyä arvoa.

..."

10. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavasti:

"Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

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;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

...

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

..."

11. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasti:

"Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna."

Tosiseikat ja kansallisen tuomioistuimen kysymykset

12. Pääasian valittaja markkinoi öljyä ja siihen liittyviä tuotteita Kreikassa. Valittajan arvonlisäveroilmoitusten mukaan sen liikevaihto kaudella 1.1.1987—31.12.1987 oli yhteensä 2 012 096 225 GRD:tä. Kuitenkin ainoastaan 13 %:ia sen liiketoimista (251 189 876 GRD) antoi oikeuden vähennykseen. Jäljelle jäävä 87 %:ia (1 760 906 349 GRD) koostui öljytuotteiden myynnistä, joka arvonlisäverolain 37 pykälän 4 momentin mukaan ei oikeuttanut vähennykseen. Saman jakson aikana valittajalle aiheutui 14 336 654 GRD:n suuruinen meno, joka vastasi tuotantopanosten ostoihin sisältyviä yleiskuluihin liittyviä veroja. Valittaja vaati arvonlisäverolain, erityisesti sen 24 pykälän 1 momentin ja 37 pykälän 5 momentin nojalla ainoastaan 13 %:n vähentämistä tästä määrästä (1 863 765 GRD), joka vastasi vähennykseen oikeuttavaa liikevaihdon osuutta. Myöhemmin valittaja kuitenkin vaati 31.12.1990 jättämässään hakemuksessa virheeseen vedoten vähentämään jäljellä olevan 87 %:ia (12 472 889 GRD) ostoihin sisältyvästä verosta, jota ei ollut vähennetty sen alkuperäisissä ilmoituksissa. Vaatimuksensa tueksi se väitti, että öljytuotteiden verotuksessa noudatettu erityinen menetelmä oli kuudennen direktiivin, erityisesti sen 11 ja 17 artiklan säännösten vastainen.

13. Dioitiko Protodikeio Athinas, johon valittaja on valittanut, on saattanut seuraavat ennakkoratkaisukysymykset yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi:

"1) Voiko Kreikan valtio missään olosuhteissa:

a) toisaalta määrätä arvonlisäverolain 37 pykälän 1 ja 4 momentin nojalla lopullisten öljyvalmisteiden tuonnille arvonlisäveroa, joka on laskettu käyttäen perusteena edellä mainittua hintaa, joka poikkeaa neuvoston kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan ja B kohdan 1 ja 2 alakohdan mukaisesta perusteesta, ja toisaalta vapauttaa öljytuotteita markkinoivat yritykset, huoltoasemien pitäjät ja muut vähittäismyyjät ilmoitusvelvollisuudesta ja siten evätä näiltä veron vähennysoikeus;

b) vapauttaa verosta arvonlisäverolain 37 pykälän 6 momentin mukaisesti sellaiset öljytuotteiden kuljetus- ja varastointipalvelut, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen jne. niiden ensimmäisestä määräpaikasta toiseen tiedossa olevaan paikkaan?

2) Jos vastaus edelliseen kysymykseen on kielteinen, toisin sanoen, että Kreikan valtiolla ei ollut oikeutta toimia edellä mainitulla tavalla, ovatko kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohta ja B kohdan 1 ja 2 alakohta ja 17 artiklan 1 ja 2 alakohta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, jotta valittajayritys voi vedota niihin ylemmäntasoisina säännöksinä Dioikitiko Protodikeiossa, jossa asia on vireillä? Lisäksi, jos vastaus tähän viimeksi mainittuun kysymykseen on myönteinen, voiko verovelvollinen yhtiö näiden säännösten perusteella vaatia takautuvasti arvonlisäverolain voimaantulopäivästä 1.1.1987 alkaen vähentämään edellä mainittuihin tuotannontekijöiden ostoihin sisältyvän veron, jota ei ole vähennetty, ja täten vaatia aiheettomasti maksetun veron palautusta tilikaudelta 1987?"

Kysymysten tutkittavaksi ottaminen

14. Kreikan hallitus on esittänyt lukuisia kansallisen tuomioistuimen kysymysten tutkittavaksi ottamista koskevia prosessiväitteitä. Mielestäni näistä kannattaa tutkia lähemmin ainoastaan väite, jonka mukaan ensimmäinen kysymys olisi jätettävä tutkimatta, koska kansallinen tuomioistuin ei ole selittänyt, mikä yhteys on öljytuotteiden tuonnissa ja luovutuksessa arvonlisäverolain 37 pykälän 1 momentin mukaisesti noudatettavan verotusmenetelmän ja lain 24 pykälän 1 momentin mukaisesti noudatettavan vähennyskelpoisen osuuden laskentamenetelmän välillä; se ei myöskään ole selittänyt, mikä merkitys asian ratkaisun kannalta on yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisulla siitä, onko lain 37 pykälän 1 momentti kuudennen direktiivin 11 artiklan mukainen tai onko lain 37 pykälän 6 momentti direktiivin mukainen.

15. On totta, että ennakkoratkaisupyynnössä selostettu asia rajoittuu pääasian valittajan, joka on öljyä markkinoiva yritys, oikeuteen vähentää sen yleiskuluihin sisältyvä vero. Tästä syystä valittajan vaatimus perustuu lopulta ainoastaan kuudennen direktiivin 17 artiklaan. Kuten jäljempänä kuitenkin selitän, verovähennyksen kieltäminen liittyy läheisesti Kreikan laissa säädettyyn öljytuotteiden arvonlisäverotusta koskevaan erityisjärjestelmään ja mielestäni kansallinen tuomioistuin on varsin oikeutetusti katsonut, että oli asianmukaista pyytää ennakkoratkaisua, jonka avulla se voi ratkaista, onko kyseinen järjestelmä kokonaisuudessaan yhteisön oikeuden mukainen, verovähennyksen kieltävä säännös mukaan lukien. Tämän vuoksi katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata ensimmäiseen kysymykseen sellaisena kuin kansallinen tuomioistuin on sen esittänyt ja muotoilla sitä uudelleen ainoastaan siinä määrin kuin on tarpeen sen välttämiseksi, että ennakkoratkaisussa lausuttaisiin suoraan Kreikan lainsäädännön yhteensopivuudesta direktiivin kanssa.

Ensimmäisen kysymyksen 1 kohdan a alakohta

16. Valittaja väittää kirjallisissa huomautuksissaan, että Kreikan lainsäädäntö on ristirii-

dassa direktiivin 11 ja 17 artiklan kanssa, mistä komissio on samaa mieltä. Kreikan hallitus puolestaan väittää, ettei sen lainsäädäntö poikkea yhteisön säännöksistä, vaan siinä säädetään ainoastaan kirjanpidollisista menetelmistä, jotka soveltuvat Kreikan markkinoille. Näillä markkinoilla öljytuotteiden hinta on kiinteä ja se pysyy samana siitä lähtien kun tuotteet lähtevät jalostamolta siihen saakka kun ne luovutetaan lopulliselle kuluttajalle. Arvonlisäverojärjestelmässä tämä otetaan huomioon perimällä veroa täydestä kuluttajahinnasta markkinointiprosessin alussa. Tämä hinta, johon sisältyvät kaikki verot, tullit ja maksut itse arvonlisäveroa lukuun ottamatta, myyntiketjuun kuuluvien välittäjien voittomarginaali sekä kuljetus- ja varastointikustannukset, on 11 artiklan mukainen. Veron periminen ja sen vähentäminen myöhemmissä markkinoinnin vaiheissa on tarpeetonta, koska tuotteista on peritty täysi vero ensimmäisessä vaihdannan vaiheessa ja vero siirtyy myyntiketjussa kuluttajalle tuotteiden hinnoissa. Kreikkalainen järjestelmä ei muuta lopullisen kuluttajan verorasitusta.

17. Mielestäni Kreikan säännökset poikkeavat sekä muodollisesti että aineellisesti ensimmäisen ja kuudennen direktiivin säännöksistä. Tätä voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä, jonka Kreikan hallitus on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan:

Öljyä markkinoiva yhtiö B hankkii öljytuotteita öljy-yhtiö A:lta hinnalla 200 GRD:tä/litra, joka muodostuu 190 GRD:n suuruisesta perushinnasta (sisältää bruttovoittomarginaalin sekä verot ja maksut) ja 10 GRD:n suuruisesta arvonlisäverosta. [3] Tästä 20 GRD:n suuruisesta hinnasta yhtiö B perii välityspalkkiona 6 GRD:tä/litra. Kreikan säännösten mukaan arvonlisävero peritään yhdessä ainoassa vaiheessa, eli siinä vaiheessa, kun yhtiö A maahantuo tuotteet. Yhtiö A siirtää tuonnin yhteydessä maksamansa arvonlisäveron yhtiölle B osana myyntihintaa. Yhtiö B ei peri arvonlisäveroa tuotteiden jälleenmyynnissä eikä vähennä yhtiöltä A ostamiinsa tuotteisiin sisältyvää arvonlisäveroa; kuitenkin arvonlisävero sisältyy yhtiö B:n myyntihintaan.

18. Edellä esitetystä esimerkistä ilmenee selvästi, että olennainen ero Kreikan säännösten ja yhteisön säännösten välillä on se, että ensin mainittujen mukaan arvonlisäveroa peritään yhden kerran markkinointiprosessin alussa. Kreikan säännökset ovat siten sen ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetun olennaisen periaatteen vastaisia, jonka mukaan arvonlisäveroa on perittävä kaikissa tuotanto- ja jakeluvaiheissa.

19. Kreikan järjestelmä on myös useiden kuudennen direktiivin erityisten säännösten, erityisesti sen 2, 11 ja 17 artiklan vastainen.

3 — Kreikan hallituksen esittämän toisen esimerkin mukaan 200 GRD:n suuruinen myyntihinta voisi vaihtoehtoisesti koostua 175 GRD:n suuruisesta perushinnasta, 15 GRD:n suuruisesta bruttovoittomarginaalista ja 10 GRD:n suuruisesta arvonlisäverosta. Erilaiset öljylain mukaiset perushinnan määrittämismenetelmät eivät näytä vaikuttavan arvonlisäverokohteluun.

20. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa asetetaan veronalaiseksi "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus ...". Tämän säännöksen mukaan sekä yhtiö A:n että yhtiö B:n suorittamasta öljytuotteiden myynnistä pitäisi periä veroa, kun taas Kreikan säännösten mukaan veroa peritään ainoastaan yhtiö A:n suorittamasta tuotteiden maahantuonnista.

21. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron peruste kotimaisissa liiketoimissa on vastike, jonka myyjä on saanut tai jonka se tulee saamaan; siten 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaan veron perusteeseen ei ole sisällytettävä asiakkaalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä, jotka vähennetään hinnasta luovutushetkellä. Direktiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan mukaan maahantuonnissa noudatettava veron peruste on maahantuojan maksama hinta, jos tämä hinta on ainoa vastike, tai käypä arvo, jos mitään hintaa ei ole maksettu tai jos maksettu hinta ei ole maahantuodun tavaran ainoa vastike. Direktiivin 11 artiklan B kohdan 2 alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vaihtoehtoisesti pitää veron perusteena arvoa, joka on määritelty tavaroiden tullattavan arvon määrittämisestä 27 päivänä kesäkuuta 1968 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 803/68. [4] Tämä asetus on korvattu 28 päivänä toukokuuta 1980 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 1224/80. [5] Tämän asetuksen mukaan ensisijainen arvo tullausta varten on liiketoimen arvo, eli todellisuudessa tuotteista maksettu tai maksettava hinta, kun ne myydään yhteisön tullialueelle suuntautuvaa vientiä varten (ks. 3 artikla).

22. Näiden säännösten tarkoituksena on varmistaa, että arvonlisäveroa peritään jokaisessa markkinoinnin vaiheessa tavaroiden hinnan tai arvon perusteella *siinä vaiheessa*. Edellä mainitusta esimerkistä kuitenkin selvästi ilmenee, että Kreikan säännösten mukaan arvonlisäveroa peritään yhden ainoan kerran maahantuonnin yhteydessä Kreikan markkinoilla noudatetun tavaroiden lopullisen kuluttajahinnan perusteella.

23. Lopuksi 17 artiklan 2 kohdassa myönnetään verovelvollisille oikeus vähentää tavaroista tai palveluista maksettu arvonlisävero, jos nämä käytetään verollisiin liiketoimiin. Kuten edellä on todettu, yhtiö B:n öljytuotteiden myynti on 2 artiklan mukaan verollinen liiketoimi ja sen pitäisi oikeuttaa verovähennykseen.

24. En ole samaa mieltä Kreikan hallituksen kanssa siitä, että Kreikan säännösten ja yhteisön lainsäädännön välisiä eroja ei tarvitsisi ottaa huomioon, koska ne johtuvat pelkistä kirjanpitomenetelmistä. Kuten olen osoittanut, Kreikan säännökset poikkeavat yhteisön lainsäädännöstä joidenkin peruskäsitteiden osalta, kuten esimerkiksi verolliset liiketoimet, veron peruste ja vähennysoikeus.

4 — EYVL L 148, s. 6.

5 — EYVL L 134, s. 1. Asiaankuuluvat säännökset sisältyvät nykyisin yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annettuun neuvoston asetukseen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), jolla asetus N:o 1224/80 on kumottu.

25. Lisäksi Kreikan säännökset ja yhteisön säännökset johtavat olennaisesti erilaisiin lopputuloksiin. Kreikan hallitus näyttää olevan oikeassa vakuuttaessaan, että sen säännökset eivät vaikuta lopullisen kuluttajan verorasitukseen. Hallitus vahvisti kuulemisen yhteydessä, että erityisesti on varmistettu, että sellaisille verovelvollisille, jotka ostavat öljytuotteita liiketoimintaansa varten eivätkä jälleenmyyntitarkoituksiin, ei aiheudu palautuskelvotonta arvonlisäveromenoa.

26. Säännöksissä on kuitenkin olennainen puute, joka koskee suoraan tutkittavaa pääasiaa. Tätä voidaan havainnollistaa laajentamalla edellä mainittua Kreikan hallituksen esittämää esimerkkiä. Olettakaamme, että kyseisenä ajanjaksona 80 %:ia yhtiö B:n liikevaihdosta muodostuu öljytuotteiden myynnistä ja 20 %:ia muista liiketoimista, jotka kaikki ovat verollisia. Olettakaamme lisäksi, että saman ajanjakson aikana yhtiö B maksaa 10 000 000 GRD:n arvonlisäveroa yleiskuluihin kuuluvista ostoistaan, jotka liittyvät koko sen liiketoimintaan.

27. Kuudennen direktiivin mukaan veroa perittäisiin normaalisti tällaisessa tapauksessa. Koska kuudennessa direktiivissä öljytuotteiden luovutusta ei ole vapautettu verosta, yhtiö B:n koko liikevaihto on verollista ja oikeuttaa vähennykseen. Tästä syystä ei voitaisi soveltaa 17 artiklan 5 kohtaa, joka koskee verovelvollisen ostamia tavaroita ja palveluita osittain sellaisia liiketoimia varten, jotka eivät oikeuta vähennykseen. Sama koskee 19 artiklan 1 kohtaa, jossa osoitetaan murtoluku, jota käytetään laskettaessa vähennyskelpoista osuutta tällaisessa tapauksessa. Yhtiö B:llä olisi siten oikeus täyteen verovähennykseen sen yleiskulujen osalta.

28. Kreikan säännösten mukaan yhtiö B:n öljytuotteiden myynti ei kuitenkaan oikeuta vähennykseen. Tästä syystä sovellettaisiin arvonlisäverolain 24 pykälän 1 momenttia, jolla on täytäntöönpantu direktiivin 19 artiklan 1 momentti. Lain 24 pykälän 1 momentin ja 37 pykälän 5 momentin mukaan yhtiö B:llä olisi oikeus vähentää ainoastaan 20 %:ia (eli 2 000 000 GRD:tä) yleiskuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta, koska sen vähennykseen oikeuttava liikevaihto vastaa ainoastaan 20 %:ia sen kokonaisliikevaihdosta (eli vähennykseen oikeuttavan liikevaihdon ja sellaisen liikevaihdon yhteismäärä, joka ei oikeuta vähennykseen, eli öljyn myynnistä saatu liikevaihto).

29. Juuri tämä Kreikan lainsäädännön ominaisuus on johtanut vireillä olevaan riitaan. Kuten edellä on todettu, kuudennen direktiivin säännösten mukaan verovelvollisen suorittama öljytuotteiden luovutus, joka on verollinen liiketoimi, ei rajoita verovelvollisen oikeutta vähentää yleiskuluihin sisältyvää veroa. Pääasian valittaja on oikeassa päätellessään, että siltä on virheellisesti evätty tällaisiin kuluihin liittyvä vähennysoikeus.

30. Valittajan veronpalautusvaatimus ei näytä ulottuvan sen öljytuotteiden ostoista maksamaan arvonlisäveroon. Mielestäni valittaja on perustellusti rajoittanut vaatimuksensa tällä tavalla. Kreikan säännösten mukaan valittaja ei maksa öljytuotteiden myynnistä arvonlisäveroa veroviranomaisille eikä myöskään vähennä näiden tuotteiden ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Se ei myöskään lopulta kanna tuotteisiin liittyvää arvonlisäverorasitusta, koska se siirtää arvonlisäveron asiakkaidensa kustannettavaksi piilevänä osana niiden hintaa. Kun kuudennen direktiivin säännösten mukaan valittajalla olisi oikeus vähentää tuotteiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero, etu tästä vähennyksestä peruuntuisi kokonaan sen vuoksi, että se joutuisi maksamaan arvonlisäveroa tuotteiden myynnistä. Tästä syystä valittajalle ei aiheudu ylimääräistä arvonlisäverorasitusta siitä, ettei se voi tehdä arvonlisäverovähennystä öljytuotteista itsestään.

31. Vastaväitteenä voidaan esittää, ettei kuudennessa direktiivissä voida täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttuessa velvoittaa valittajaa maksamaan veroa öljytuotteiden myynnistä, sillä direktiivillä yksityisille oikeussubjekteille voidaan ainoastaan myöntää oikeuksia eikä asettaa velvollisuuksia, ellei direktiiviä ole saatettu osaksi kansallista lakia; myyntiin liittyvää veroa, joka olisi pitänyt maksaa, jos direktiivi olisi asianmukaisesti pantu täytäntöön, ei siten pidä ottaa huomioon laskettaessa veronpalautusta, johon valittajalla direktiivin mukaan on oikeus. Kun on kysymys kuudennen direktiivin kaltaisesta direktiivistä, jossa luodaan laaja-alainen verotusjärjestelmä, mielestäni voidaan päätellä, onko verovelvollinen maksanut liikaa veroa kansallisten säännösten mukaan pelkästään tutkimalla direktiivin kaikkien asiaankuuluvien säännösten kokonaisvaikutus kyseisiin liiketoimiin ja vertaamalla tästä aiheutuvaa verovelvollisuutta kansallisten säännösten perusteella syntyvään verovelvollisuuteen. Tietyistä liiketoimista verovelvolliselle aiheutuvan verovelvollisuuden määritteleviä säännöksiä on tarkasteltava erottamattomana kokonaisuutena.

32. Tällaista vaikeutta ei synny yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista koskevan valittajan vaatimuksen yhteydessä. Kuten edellä oleva esimerkki osoittaa, valittajalle aiheutuu palautuskelvoton arvonlisäveromeno kuudennen direktiivin vastaisesti siitä, että arvonlisäveron osan vähentämistä ei sallita.

33. Tämä Kreikan lainsäädännön ominaisuus on itse asiassa ongelmallinen, koska se ei sovi öljytuotteita koskevan erityisjärjestelmän logiikkaan. Syynä arvonlisäveron vähennysoikeuden osittaiselle kieltämiselle kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklan 1 kohdassa, jotka arvonlisäverolain 24 pykälän 1 momentin on tarkoitus panna täytäntöön, on se, että verovähennys tavaroista ja palveluista ei ole perusteltua siltä osin kuin niitä käytetään verottomasti luovutettavien tuotteiden tuottamiseen. Jos arvonlisävero voitaisiin vähentää verovapaisiin luovutuksiin liittyvistä kustannuseristä, tämä johtaisi veron kiertämiseen. Kreikan säännösten mukaan öljytuotteiden myynti ei kuitenkaan

ole verovapaata. Tuotteita verotetaan täyden kuluttajahinnan perusteella markkinointiprosessin alussa. Niiden myynti välittäjien kautta ei aiheuta uutta verotusta tai veron vähennysoikeutta puhtaasti teknisistä syistä, toisin sanoen koska Kreikan järjestelmän mukaan veroa peritään yhdessä ainoassa vaiheessa, jonka jälkeen se siirtyy edelleen hinnan piileväksi osaksi.

34. Kreikan hallitus huomauttaa toissijaisesti, että vaikka kreikkalaiset säännökset poikkeaisivat kuudennesta direktiivistä, neuvosto on hyväksynyt ne kuudennen direktiivin 27 artiklan 1—4 kohdan mukaisessa menettelyssä; tämä artikla kuuluu seuraavasti:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi."

35. Kreikan hallitus väittää, että se on toiminut kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti saattaessaan koko arvonlisäverolain luonnoksen komission tietoon. Neuvosto on näin ollen 27 artiklan 4 kohdan perusteella hyväksynyt ne hiljaisesti.

36. Se näkökanta, jonka mukaan riittää, että jäsenvaltio saattaa komission tietoon koko lakitekstinsä tai osan siitä kiinnittämättä sen huomiota erityistoimenpiteisiin, ei kuitenkaan ole kuudennen direktiivin 27 artiklan 2—4 kohdan säännösten ja näissä säädetyn menettelyn mukainen. Komission on annettava ehdotetut toimenpiteet tiedoksi muille jäsenvaltioille *kuukauden kuluessa*. Jollei asiaa saateta myös neuvoston käsiteltäväksi,

päätös katsotaan tehdyksi *kahden kuukauden kuluttua* tällaisesta tiedoksi antamisesta. Huolimatta tästä toimenpiteiden hiljaiselle hyväksymiselle asetetun määräajan lyhyydestä, tiedoksi antaminen ei missään tapauksessa ole pelkkä muodollisuus. Direktiivin 27 artiklan nojalla hyväksytyillä toimenpiteillä on pyrittävä 27 artiklan 1 kohdassa mainittuihin tavoitteisiin ja ne voivat poiketa direktiivin säännöksistä "ainoastaan siinä määrin kuin se on ehdottoman välttämätöntä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi" (ks. asiassa komissio v. Belgia annetun tuomion 29 kohta [6]). Sen vuoksi on tärkeää, että jäsenvaltioille ja erityisesti komissiolle annetaan asianmukainen tilaisuus tutkia ehdotetut toimenpiteet, jotta ne voivat varmistaa, että nämä edellytykset täyttyvät. Ottaen huomioon kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyt määräajat, tämä on mahdollista ainoastaan, jos ehdotetuista toimenpiteistä ilmoitetaan erikseen.

37. Mielestäni Kreikan säännöksiä ei myöskään voitaisi, ainakaan ilman olennaisia muutoksia, asianmukaisesti hyväksyä kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla. Vaikka hyväksyttäisiin Kreikan hallituksen väite siitä, että säännökset ovat tarpeen veron kiertämisen tai veropetosten estämiseksi, on vaikeaa ymmärtää, kuten olen edellä jo selostanut (ks. 33 kohta), miksi ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoittaminen yleiskuluihin olisi välttämätön osa tällaisia toimenpiteitä. Tämä säännösten ominaisuus ei vaikuta ehdottoman välttämättömältä toimenpiteiden tavoitteen saavuttamiselle sillä tavalla kuin asiassa komissio vastaan Belgia annetussa tuomiossa [7] on vaadittu.

38. Tästä syystä olen tullut siihen johtopäätökseen, ettei Kreikan hallituksella ollut oikeutta soveltaa ensimmäisen kysymyksen a kohdassa selostettuja toimenpiteitä.

Kysymys 1 b

39. Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, oliko Kreikan hallituksella oikeus vapauttaa verosta sellaiset öljytuotteiden kuljetukseen ja varastointiin liittyvät palvelut, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen niiden ensimmäisestä määräpaikasta toiseen nimettyyn paikkaan.

40. Tähän kysymykseen on myös annettava kielteinen vastaus.

41. Kuudennen direktiivin 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan mukaan veron perusteeseen sisältyvät:

"b) sivukustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset, jotka kertyvät tavaroiden määrämaan alueella sijaitsevaan ensimmäiseen määräpaikkaan saakka.

6 — Asia 324/82, Kok. 1984, s. 1861.

7 — Edellä mainittu alaviitteessä 6.

'Ensimmäisellä määräpaikalla' tarkoitetaan paikkaa, joka mainitaan rahtikirjassa tai muussa kuljetusasiakirjassa, johon tavaroiden maahantuonti tuontimaahan perustuu. Jollei tällaista mainintaa ole, ensimmäisenä määräpaikkana on pidettävä paikkaa, jossa kuormaa ensimmäistä kertaa puretaan kyseisessä maassa.

Jäsenvaltiot voivat sisällyttää veron perusteeseen edellä tarkoitetut sivukustannukset myös silloin, kun ne johtuvat kuljetuksesta toiseen määräpaikkaan, jos tämä paikka on tiedossa silloin, kun veron aiheuttava tosiseikka toteutuu."

42. Kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan i alakohdassa vapautetaan verosta:

"... maahantuonnin yhteydessä palvelujen suoritukset, joiden arvo 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaan on sisällytettävä veron perusteeseen."

43. Tämän direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan arvonlisävero voidaan vähentää tavaroista ja palveluista, jotka käytetään 14 artiklan 1 kohdan i alakohdassa vapautettuihin palveluihin.

44. Näistä säännöksistä ilmenee selvästi, että syy maahantuontiin liittyvien palvelujen vapauttamiseen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdassa on se, että tällaisten palvelujen kustannukset sisältyvät 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesti veron perusteeseen tavaroiden maahantuonnissa, johon palvelut liittyvät. Koska arvonlisävero on vähennyskelpoinen tällaisia palveluita varten käytetyistä tavaroista ja palveluista, arvonlisävero on täysin vähennyskelpoinen maahantuotuihin tavaroihin liittyvistä kustannuseristä.

45. Arvonlisäverolain 37 pykälän 6 momentissa vapautetaan verosta kaikki öljytuotteisiin liittyvät kuljetus- ja varastointipalvelut. Toisin kuin direktiivin 14 artiklan 1 kohdan i alakohdassa, tämän lain 37 pykälän 6 momentissa ei rajoiteta verovapautta sellaisiin palvelumenoihin, jotka kertyvät ensimmäiseen määräpaikkaan tai muuhun tiedossa olevaan määräpaikkaan saakka; tämä selittyy sillä, että Kreikan säännösten mukaan öljytuotteiden tuonnissa noudatettavan veron perusteena on kuluttajahinta ja se sisältää siten kaikista palveluista lopulliseen markkinointivaiheeseen saakka kertyneet kustannukset.

46. Nämä toimenpiteet, kuten öljytuotteita itseään koskevat toimenpiteet, ovat kuitenkin kuudennen direktiivin vastaisia, sillä direktiivissä vapautetaan verosta mainitut palvelut ainoastaan 14 artiklan 1 kohdan i alakohdassa määritellyissä rajoissa. Ensimmäisen kysymyksen a kohdan käsittelyn yhteydessä mainituista syistä ei myöskään voida katsoa, että niistä olisi ilmoitettu komissiolle ja että ne olisi hiljaisesti hyväksytty direktiivin 27 artiklan mukaan.

Toinen kysymys

47. Tämän kysymyksen ensimmäisessä osassa kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdalla ja B kohdan 1 ja 2 alakohdalla sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdalla suora oikeusvaikutus.

48. Näistä säännöksistä ilmenee selvästi, että ne täyttävät ehdottomuuteen ja riittävään täsmällisyyteen liittyvät edellytykset. Tämä pätee huolimatta 11 artiklan B kohdan 2 alakohdassa jäsenvaltioille myönnetystä harkintavallasta, jonka mukaan jäsenvaltio voi maahantuonnissa pitää veron perusteena asetuksessa N:o 803/68 määriteltyä arvoa. Verovelvollinen voi kuitenkin vedota 11 artiklaan estääkseen sellaisen veron perusteen soveltamisen, joka ei ole 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan eikä 11 artiklan B kohdan 2 alakohdan mukainen.

49. Lisäksi voidaan todeta, että 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan suorasta oikeusvaikutuksesta ei näytä olleen epäilystä niissä tapauksissa, joissa on pyydetty tätä säännöstä koskevia ennakkoratkaisuja (ks. erityisesti Naturally Yours Cosmetics Ltd v. tulli- ja valmisteveroasioitsijat [8], Boots v. tulli- ja valmisteveroasioitsijat [9] ja Empire Stores v. tulli- ja valmisteveroasioitsijat [10]). Sama koskee direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa (ks. erityisesti Intiem [11] ja Lennartz v. Finanzamt München III [12]).

50. Toisen kysymyksen toisessa osassa kansallinen tuomioistuin kysyy, voiko verovelvollinen vaatia Kreikan lain mukaan liikaa maksetun veron palautusta takautuvasti 1.1.1987 alkaen, jolloin laki tuli voimaan.

51. Voidaan todeta, että kuudennessa direktiivissä ei aseteta määräaikaa liikaa maksetun veron palautusvaatimukselle eikä perusteita, joilla tällaisia vaatimuksia voidaan esittää.

52. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että: "yhteisön sääntöjen puuttuessa jokaisen jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä on

8 — Asia 230/87, Kok. 1988, s. 6365.

9 — Asia C-126/88, Kok. 1990, s. I-1235.

10 — Asia C-33/93, Kok. 1994, s. I-2329.

11 — Asia 165/86, Leesportefeuille "Intiem" CV v. Staatssecretaris van Financiën, Kok. 1988, s. 1471.

12 — Asia C-97/90, Kok. 1991, s. I-3795.

määriteltävä menettelysäännöt niiden kanteiden ja valitusten osalta, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat yksityisten oikeussubjektien oikeudet, edellyttäen, etteivät nämä menettelysäännöt ole epäedullisempia kuin ne, joita noudatetaan samankaltaisten kansallisten kanteiden tai valitusten yhteydessä ja ne eivät saa johtaa siihen, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen olisi käytännössä mahdotonta" (ks. asiassa Emmott [13] annetun tuomion 16 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin toisti asioissa Rewe [14] ja San Giorgio [15] vahvistetut periaatteet).

53. Yhteisöjen tuomioistuin on siten pyrkinyt saavuttamaan tasapainon yhteisön oikeuden tehokkuuden varmistamisen ja sen oikeuden välillä, joka jäsenvaltioilla on säätää hallintomenettelyä ja oikeudenkäyntejä koskevat menettelysäännöt silloin, kun asiasta ei ole yhteisön säännöksiä. Veroasioissa valituksille asetettuja määräaikoja on pidettävä oikeusvarmuuden periaatteen sovellutuksena, ja tällä periaatteella suojellaan sekä veronmaksajaa että viranomaisia; [16] ne ovat myös hyvää hallintoa koskevan periaatteen mukaisia.

54. Ei voida katsoa, että vetoaminen yhteisön oikeuteen olisi tosiasiassa mahdotonta, [17] tai jos käytetään yhteisöjen tuomioistuimen toisaalla käyttämää sanamuotoa, kohtuuttoman vaikeaa, [18] sen vuoksi, että jäsenvaltio on asettanut kohtuullisen määräajan verovuotta koskevia valituksia varten. Kreikan laki näyttää asettavan valitukselle kolmen vuoden määräajan kyseisen verovuoden lopusta laskettuna. [19] Tämä määräaika ei vaikuta kohtuuttoman lyhyeltä.

55. On totta, että asiassa Emmot, [20] joka koskee tasa-arvoisesta kohtelusta annettua direktiiviä, [21] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivien erityisominaisuudesta johtuen "kunnes direktiivi on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, täytäntöönpanon laiminlyönyt jäsenvaltio ei voi vedota siihen, että oikeussubjekti on viivytellyt kanteen nostamista tai valitusta sitä vastaan suojellakseen direktiivien säännöksillä hänelle myönnettyjä oikeuksia, eikä kansallisessa laissa kanteen nostamiselle tai valitukselle säädetty määräaika voi alkaa kulua sitä ennen".

56. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin asioissa Steenhorst-Neering [22] ja Johnson [23] antamissaan tuomioissa todennut, että asiassa

13 — Asia C-208/90, Emmot v. Minister for Social Welfare and Attorney General, Kok. 1991, s. I-4269.

14 — Katso asia 33/76 Rewe v. Landwirtschaftskammer Saarland, Kok. 1989, 5 kohta.

15 — Asia 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio, Kok. 1983, s. 3595.

16 — Rewe, edellä mainittu alaviitteessä 14.

17 — Katso Rewe, edellä mainittu alaviitteessä 14, tuomion 5 kohta; San Giorgio, edellä mainittu alaviitteessä 15, 12 kohta; Emmot, edellä mainittu alaviitteessä 13, 16 kohta. Katso myös yhdistetyt asiat C-31/91— C-44/91 Lageder & Others, Kok. 1993, s. I-1761, 27— 29 kohta.

18 — Katso San Giorgio, edellä mainittu alaviitteessä 15, tuomion 14 kohta; yhdistetyt asia C-6/90 ja C-9/90 Francovich & Others, Kok. 1991, s. I-5357, 43 kohta.

19 — Lokakuun 17— 18 päivänä 1969 annetun asetuksen nro 321 (Kreikan hallituksen virallinen lehti A 205) 91 pykälän 2 kohta.

20 — Edellä mainittu alaviitteessä 13, tuomion 23 kohta.

21 — Miesten ja naisten tasa-arvoisen kohtelun periaatteen asteittaisesta toteuttamisesta sosiaaliturvaa koskevissa kysymyksissä 19 päivänä joulukuuta 1978 annettu neuvoston direktiivi N:o 79/7/ETY, EYVL 1979 L 6, s. 24.

22 — Asia C-338/91 Steenhorst-Neerings v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Detailhandel, Ambachten en Huisvrouwen, Kok. 1993, s. I-5475.

23 — Asia C-410/92 Johnson v. Chief Adjudication Officer, tuomio 6.12.1994, Kok. 1994, s. I-5483, 26 kohta.

Emmot annetun ratkaisun on katsottava rajoittuvan "tämän tapauksen erityisiin olosuhteisiin, joissa määräajan päätyttyä valittaja menetti kaikki mahdollisuutensa vedota direktiivin mukaiseen oikeuteensa tasaarvoiseen kohteluun".

57. Tästä syystä näyttää siltä, että valitus voi menestyä ainoastaan, jos valittaja on tehnyt hakemuksensa kansallisen lain asettamassa määräajassa. Näin saattaa olla tässä tapauksessa, koska valittaja on ilmeisesti jättänyt hakemuksensa vuoden 1987 veroilmoitustensa peruuttamiseksi 31.12.1990, eli kyseistä verovuotta seuraavan kolmen vuoden viimeisenä päivänä.

58. Kysymys on silloin siitä, voiko valittaja vedota Kreikan laiminlyöntiin direktiivin täytäntöönpanossa. Mielestäni periaatteesta, jonka mukaan yhteisön oikeuteen perustuvia vaatimuksia ei saa käsitellä kantajan tai valittajan kannalta epäedullisemmin kuin kansalliseen lakiin perustuvia vaatimuksia, seuraa, että silloin kun verovelvollisilla on oikeus veronpalautukseen tietyltä verovuodelta kansallisessa oikeudessa tunnustettujen perusteiden mukaisesti, tämä mahdollisuus on ulotettava yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin; tämä pätee riippumatta kansallisessa laissa tunnustettujen perusteiden ominaisuuksista. Mielestäni ei ole tarpeen ryhtyä etsimään kansallisesta laista samankaltaista vaatimusta, koska se olisi vaikeaa ja varsin keinotekoista. Tällainen lähestymistapa ei ole yhteisöjen tuomioistuimen asiaankuuluvan oikeuskäytännön mukainen. Mainittu oikeuskäytäntö perustuu periaatteeseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden asiana on yhdenmukaistettujen säännösten puuttuessa päättää siitä, mikä on asianmukainen tasapaino oikeusvarmuuden ja hyvän hallinnon vaatimusten sekä tietyn verovuoden virheettömän verotuksen tarpeen välillä, edellyttäen, että yhteisön oikeuden tehokkuus turvataan. Jos jäsenvaltio suostuu toimittamaan verotuksen uudelleen silloin, kun verovelvollinen vaatii sitä tietyn ajan kuluessa millä tahansa perusteella, jäsenvaltio antaa implisiittisesti etusijan veron virheettömälle soveltamiselle siltä ajalta, jolta vaatimus voidaan esittää. Jäsenvaltio ei siten voi väittää, että yhteisön oikeuteen perustuva vaatimus olisi hylättävä oikeusvarmuuteen tai hyvään hallintoon liittyvillä perusteilla.

59. Tämä ratkaisu pätee erityisesti silloin, kun jäsenvaltio on laiminlyönyt direktiivin täytäntöönpanon, koska valtio itse on syyllistynyt virheeseen ja sen seurauksena myös verovelvollinen on tehnyt kyseisen virheen. Veronmaksajalla on veroilmoituksensa tehdessään oltava oikeus olettaa, että kansallisessa lainsäädännössä on asianmukaisesti täytäntöönpantu kaikki asiaankuuluvat yhteisön direktiivit, minkä vuoksi verovelvollisella on oikeus nojautua yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön. Jos hän tämän jälkeen havaitsee puutteita kansallisessa lainsäädännössä, hänen on voitava vaatia verotuksensa oikaisua sen määräajan kuluessa, joka kansallisessa laissa on asetettu oikaisua varten millä tahansa muulla perusteella.

60. Tilanne on joka tapauksessa selvä silloin, kun kansallisessa laissa säädetään verotuksen oikaisusta veronmaksajan anteeksiannettavan virheen vuoksi, kuten tässä tapauksessa näyttää olevan. Tällaisessa tilanteessa veronmaksajalla on oltava mahdollisuus vaatia verotuksensa oikaisua, koska kyseinen virhe johtuu suoraan siitä, että jäsenvaltio on laiminlyönyt direktiivin täytäntöönpanon.

61. Lopuksi katson aiheelliseksi käsitellä lyhyesti Kreikan hallituksen kuulemistilaisuudessa esittämän huomautuksen, jonka mukaan liikaa maksetun veron palautusvaatimuksen menestyminen riippuu osittain siitä, vyörytetäänkö arvonlisävero hinnan osana lopullisen kuluttajan kannettavaksi. Koska Kreikan öljytuotteita koskevan järjestelyn mukaan tuotteiden myyntihinta on kiinteä, tässä tapauksessa on vaikea ymmärtää, miten öljyä markkinoiva yritys voisi vyöryttää liikaa maksetun arvonlisäveron asiakkaidensa kannettavaksi.

Ratkaisu

62. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee sille esitetyt kysymykset seuraavasti:

1) a) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset, erityisesti sen 2, 11 ja 17 artikla, estävät jäsenvaltiota soveltamasta säännöksiä, joiden mukaan arvonlisäveroa peritään öljytuotteiden tuonnissa ennakkoratkaisupyynnössä määritellyn perushinnan perusteella, ja joiden mukaan öljyä markkinoivat yritykset, huoltoasemat ja muut vähittäismyyjät eivät tilitä veroa näiden tuotteiden luovutuksista eivätkä vähennä niiden ostoihin sisältyvää veroa.

b) Kuudennen direktiivin, erityisesti sen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, mukaan jäsenvaltio ei voi vapauttaa verosta sellaisia öljytuotteiden kuljetukseen tai varastointiin liittyviä palveluita, jotka eivät liity näiden tuotteiden kuljetukseen ensimmäisestä määräpaikasta toiseen määräpaikkaan, joka on tiedossa verosaatavan syntymisajankohtana.

2) a) Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdalla sekä B kohdan 1 ja 2 alakohdalla sekä 17 artiklan 1 ja 2 kohdalla on suora oikeusvaikutus, joten verovelvollinen voi vedota niihin kansallisessa tuomioistuimessa estääkseen kansallisia veroviranomaisia soveltamasta direktiivin vastaista kansallista lakia.

b) Jos asiasta ei ole yhteisön säännöksiä, se, voiko verovelvollinen vaatia veronpalautusta takautuvasti yhteisön oikeuden vastaisen kansallisen lain voimaantulopäivästä alkaen, määräytyy kansallisen lain mukaan. Kansallisissa menettelysäännöissä ei kuitenkaan saada asettaa kansalliseen lakiin ja yhteisön oikeuteen perustuvia vaatimuksia eri asemaan, eikä yhteisön oikeudessa taattujen oikeuksien suojelu saa olla niiden vuoksi kohtuuttoman vaikeata. Silloin, kun kansallisen oikeuden mukaan esimerkiksi virheen vuoksi liikaa maksettu vero on palautettava, tätä koskeva säännös on ulotettava myös vaatimuksiin, jotka perustuvat kyseisen jäsenvaltion laiminlyöntiin yhteisön oikeuden säännösten täytäntöönpanossa.