

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

6. november 2003 *

I de forenede sager C-78/02 - C-80/02,

angående en anmodning, som Dioikitiko Efeteio Athinon (Grækenland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Elliniko Dimosio

mod

Maria Karageorgou (sag C-78/02),

Katina Petrova (sag C-79/02),

Loukas Vlachos (sag C-80/02),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregnings-

* Processprog: græsk.

grundlag (EFT L 145, s. 1), især reglen i direktivets artikel 21, nr. 1, litra c), ifølge hvilken merværdiafgiften påhviler enhver person, som angiver merværdiafgiften på en faktura,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne R. Schintgen, V. Skouris, N. Colneric, og J.N. Cunha Rodrigues (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den græske regering ved M. Apessos og S. Detsis, som befuldmægtigede
- Maria Karageorgou ved dikigori E. Metaxaki og P. Yatagantzidis
- Katina Petrova og Loukas Vlachos ved dikigoros A. Koutsolampros

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og H. Tserepa-Lacombe, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 20. marts 2003 er afgivet mundtlige indlæg af den græske regering, af Maria Karageorgou og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. maj 2003,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelser af 31. januar 2002, indgået til Domstolen den 11. marts 2002, har Dioikitiko Efeteio Athinon (forvaltningsappellret, Athen) (Grækenland) i medfør af artikel 234 EF forelagt to enslydende præjudicielle spørgsmål i hver sag om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«) og særligt om bestemmelsen i dette direktiv, hvorefter merværdiafgiften (herefter »momsen«) påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.

- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Elliniko Dimosio (den græske stat) og oversættere, der arbejder for det græske udenrigsministerium, og som har gjort gældende, at de fejlagtigt har faktureret moms, og kræver den tilbagebetalt.

Relevante retsfor skrifter

De fællesskabsretlige bestemmelser

- 3 Moms pålægges efter sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, levering af goder samt tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

- 4 Sjette momsdirektivs artikel 4 bestemmer:

»1. For afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.
[...]

[...]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

[...]

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer for afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

[...]«

5 Sjette momsdirektivs artikel 21, nr. 1, litra c), bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

[...]

c) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.«

De nationale bestemmelser

6 Artikel 2, stk. 1, i lov nr. 1642/1986 om opkrævning af moms og andre bestemmelser (FEK A. 125), som affattet før ændringen af bestemmelsen ved artikel 1, stk. 1, litra a), i lov nr. 2093/1992 (FEK A. 181), bestemmer, at der bl.a. skal betales moms af »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

- 7 Ifølge artikel 3, stk. 1, i lov nr. 1642/1986, som affattet før ændringen af bestemmelsen ved artikel 1 i lov nr. 2093/1992, »pålægges afgiften enhver indenlandsk eller udenlandsk fysisk eller juridisk person eller sammenslutning af personer, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, uanset etableringsstedet og formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Lønmodtagere og andre fysiske personer, som er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar, anses ikke for selvstændigt at udøve økonomisk virksomhed«.
- 8 Endelig bestemmes det i lovens artikel 28, stk. 1, som affattet før ændringen af bestemmelsen ved artikel 1, stk. 42, i lov nr. 2093/1992:

»For så vidt angår levering af goder og tjenesteydelser påhviler afgiftspligten: a) den i indlandet etablerede afgiftspligtige person for de af denne foretagne transaktioner, [...], d) enhver anden person, der anfører afgiften på de fakturaer, han udsteder, eller ethvert andet dokument, der tjener som faktura [...].«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-78/02

- 9 Maria Karageorgou blev ved afgørelse nr. F.09323 af 12. april 1988 fra Udenrigsministeriets generalsekretær udnævnt til oversætter fra græsk til engelsk med henblik på at arbejde for dette ministeriums oversættelseskontor.

- 10 Efter at hun til chefen for Dimosia Oikonomiki Ypiresia (afgiftskontoret) i Cholargos (Grækenland) (herefter »DOY«) for denne virksomhed havde indgivet foreløbige afgiftsangivelser og en momsangivelse for regnskabsåret 1992, tilbagekaldte hun angivelserne ved begæring registreret under j.nr. 22240 af 29. december 1994 og krævede tilbagebetaling af den moms, som hun med urette havde betalt.

- 11 Maria Karageorgou har til støtte for påstanden om tilbagekaldelse gjort gældende, at hun havde indgivet de omhandlede angivelser på grund af en retsvildfarelse, eftersom hun ikke var momspligtig for de indtægter, som hun oppebar i forbindelse med sit oversættelsesarbejde.

- 12 Maria Karageorgou har i sin begæring gjort gældende, at hun stod i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold til Udenrigsministeriet med hensyn til hendes arbejdsvilkår og honorarer, idet hun dels ikke selv fastsatte sit honorar, dels var Udenrigsministeriet ansvarlig over for tredjemand for hendes handlinger og undladelser som oversætter. Hun har desuden gjort gældende, at den moms, der for 1992 er opkrævet i henhold til hendes angivelser, ikke er blevet væltet over på forbrugerne (idet beløbet hverken er blevet opkrævet af hende eller af Udenrigsministeriet hos de privatpersoner eller juridiske personer, som bruger oversættelserne), hvorfor beløbene er en del af hendes honorar og ikke en afgift.

- 13 I sin svarskrivelse, som er registreret under j.nr. 22240-22241 af 9. februar 1995, afslog chefen for DOY i Cholargos hendes begæring med den begrundelse, at dels var de arbejdsvilkår, der gjaldt for hende, anderledes end vilkårene for lønmodtagerne, dels havde hun med rette betalt moms, eftersom hun havde anført afgiften på de kvitteringer, hun havde udstedt til Udenrigsministeriet, og havde derfor ikke krav på tilbagebetaling af den erlagte afgift.

- 14 Præsidenten for Dioikitiko Protodikeio Athinon (forvaltningsret i første instans, Athen) (Grækenland) gav ved dom nr. 275/1995 Maria Karageorgou medhold og tog påstanden om tilbagekaldelse af de af de indgivne momsangivelser for 1992 til følge, annullerede afslaget fra chefen for DOY i Cholargos og bestemte, at det beløb, som hun havde betalt, skulle tilbagebetales til hende. Dommen indeholder en begrundelse, hvorefter oversætterne handler som offentligretlige organer, og det offentlige er eneansvarlig for deres handlinger og undladelser, eftersom de oversættelser, de udfærdiger, er offentlige dokumenter, og Maria Karageorgou under udførelsen af sit arbejde er i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til sine arbejds- og aflønningsvilkår.

- 15 Elliniko Dimosio appellerede dommen til Dioikitiko Efeteio Athinon, idet den ligesom i første instans bl.a. gjorde gældende, at Maria Karageorgou uanset karakteren af hendes arbejde i medfør af bestemmelsen i artikel 28, stk. 1, litra d), i lov nr. 1642/1986 var forpligtet til at betale den omtvistede afgift, eftersom hun havde anført afgiften på de kvitteringer, hun havde udstedt i den omhandlede periode.

- 16 Ved dom nr. 90/1996 forkastede præsidenten for Dioikitiko Efeteio Athinon appellen, idet han i det hele tiltrådte den i første instans afsagte dom. Præsidenten undersøgte imidlertid ikke anbringendet om, at Maria Karageorgou var forpligtet til at betale den omtvistede afgift, eftersom hun havde anført afgiften på de kvitteringer, hun havde udstedt i den omhandlede periode.

- 17 Elliniko Dimosio påberåbte sig den ovennævnte undladelse og nedlagde for Symvoulio tis Epikrateias (Grækenlands øverste forvaltningsdomstol) påstand om ophævelse af Dioikitiko Efeteio Athinons dom.

- 18 Symvoulio tis Epikrateias ophævede ved dom nr. 1659/1999 Dioikitiko Efeteio Athinons dom, i det omfang den vedrørte anbringendet om udstedelsen af en kvittering, hvorpå der var anført moms — idet den fandt, at dette anbringende var væsentligt, og at det derfor var retsstridigt, at appelretten undlod at undersøge det — og hjemviste sagen til Dioikitiko Efeteio Athinon til fornyet prøvelse.

Sagerne C-79/02 og C-80/02

- 19 I sagerne C-79/02 og C-80/02, der vedrører henholdsvis Katina Petrova og Loukas Vlachos, svarer de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen til dem, der foreligger i sag C-78/02.

De præjudicielle spørgsmål

- 20 Dioikitiko Efeteio Athinon har i hver af hovedsagerne udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan et beløb, som en person, der leverer tjenesteydelser til staten i henhold til et ansættelsesforhold, anfører på fakturaen, anses for moms som omhandlet i sjette momsdirektiv, når tjenesteyderen fejlagtigt er af den opfattelse, at han leverer tjenesteydelserne som selvstændig erhvervsdrivende, mens der i realiteten foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, og efter anvisning fra sin arbejdsgiver beregner moms på de kvitteringer, han udsteder, ikke på de samlede lovbestemte honorarer, han oppebærer fra staten, som i henhold til loven udgør grundlaget for momsen, som efterfølgende opkræves sammen

med de lovbestemte honorarer, men således at afgiften fastsættes på grundlag af de lovbestemte honorarer i henhold til den matematiske metode med internt fradrag, hvorved honorarerne anses for at indeholde den skyldige moms, idet staten betaler de lovbestemte honorarer nedsat med den moms, der anses for at være indeholdt heri?

- 2) Kan der ske en fravigelse af det i artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette momsdirektiv fastsatte formelle princip for afgiften (nemlig at såfremt der anføres moms på fakturaen eller på et andet dokument, der tjener som faktura, skal afgiften betales til staten), når staten, der udøver den pågældende virksomhed som led i udøvelsen af offentlig myndighed, ikke handler som afgiftspligtig i henhold til ovennævnte direktivs artikel 4, stk. 5, således at fradragsordningen virker for den, og det beløb, der betragtes som afgift, ikke kan væltes over på og ikke bliver væltet over på den endelige forbruger (som er en privatperson, der som statens medkontrahent anmoder om en oversættelse af dokumenter), idet tjenesteyderen kan kræve tilbagebetaling af den afgift, han har betalt til afgiftsmyndighederne efter fradrag af eventuel indgående afgift, således at staten ikke opnår en berigelse?«

- 21 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 14. maj 2002 er sagerne C-78/02, C-79/02 og C-80/02 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

Det første præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

- 22 Den græske regering har forklaret, at der i Udenrigsministeriet er oprettet en oversættelsestjeneste med henblik på officiel oversættelse af offentlige og private

dokumenter. Enhver privatperson, der ønsker at få foretaget en oversættelse, indleverer den tekst, der skal oversættes, til denne tjeneste, hvortil han også betaler det tilsvarende gebyr, som er fastsat af Udenrigsministeriet, og der udstedes en kvittering til ham. Gebyret omfatter både honoraret for oversættelsen og den tilsvarende moms, uden at disse anførtes særskilt.

- 23 Ministeriets oversættelsestjeneste sender herefter teksterne til privatpersoner, der er selvstændige oversættere. Disse oversættere er ikke i et ansættelsesforhold med ministeriet. De udøver ligeledes andre erhverv, såsom læge eller advokat, der efter deres natur ikke har forbindelse med tjenestemandsfunktionen. Dette er grunden til, at de arbejder på det sted og det tidspunkt, der passer dem, og bliver betalt i forhold til den mængde arbejde, de udfører.
- 24 Efter oversættelse tilbageleveres teksterne til Udenrigsministeriet, eller de afhentes af de pågældende privatpersoner. Endelig fordeles ministeriet de gebyrer, der er opkrævet for oversættelserne, mellem oversætterne i forhold til de tjenesteydelser, de hver har leveret. Hver oversætter udsteder en kvittering for modtagelse af beløbene, hvorpå oversætteren anfører honoraret og den tilsvarende moms. Oversætterne betaler denne moms til afgiftsmyndighederne efter fradrag af den moms, de har erlagt ved erhvervelse af goder eller tjenesteydelser.
- 25 Den græske regering har foreslået, at det første præjudicielle spørgsmål besvares således: Det beløb — der fastsættes efter metoden med internt fradrag, og som en person, der som selvstændig leverer tjenesteydelser, uanset om det er underlagt statens tilsyn, anfører på en faktura eller en kvittering for levering af tjenesteydelser og opkræver — er moms i sjette momsdirektivs forstand, når den privatperson, der modtager tjenesteydelsen, og som er den endelige forbruger, til staten har betalt et momsbeløb, der som et beløb er indeholdt i det samlede honorar.

- 26 Maria Karageorgou har med hensyn til det første spørgsmål gjort gældende, at den omhandlede afgift ikke har momsens væsentligste kendetegn, idet den svarer til en del af oversætternes honorar, der hverken beregnes til byrde for tredjemand eller opkræves hos denne. Den omtvistede afgift kan derfor ikke anses for en moms, blot fordi den er anført som sådan på de kvitteringer, som oversætterne har udstedt for udførelse af deres tjenesteydelser.
- 27 Katina Petrova og Loukas Vlachos har i identiske indlæg anført, at en privatperson, der ønsker en officiel oversættelse, ved indleveringen af dokumenterne til oversættelse til Udenrigsministeriet betaler et tilsvarende beløb, der angives af vedkommende tjenestemand og ikke er pålagt moms. Når den græske stat bekræfter oversættelsen med sit officielle stempel, udøver den offentlig myndighed og kan derfor ikke opkræve moms af transaktionen. Ministeriet betaler efterfølgende oversætterne på grundlag af de oversættelser, de har udført, og med en fast pris pr. side, der er fastsat ved en ministeriel beslutning. Ministeriet opfordrer dem til at tilsende det en samlet kvittering for de udførte tjenesteydelser. Denne kvittering udfærdiges obligatorisk af ministeriets regnskabsafdeling og indeholder moms, der tilbageholdes i oversætternes lovbestemte honorar, der ved ministeriel beslutning er fastsat pr. oversat side.
- 28 Udenrigsministeriet opkræver ikke (og ville ikke lovligt kunne opkræve) moms fra privatpersoner, med hvilke ministeriet alene er i kontakt. I denne sag har afgiften derfor ikke karakter af moms, fordi den ikke bliver og ikke ville kunne blive væltet over på den endelige forbruger.
- 29 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at moms pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. En transaktion, der foretages (selv mod vederlag) af en person, der ikke er momspligtig, pålægges ikke denne afgift.

- 30 I det foreliggende tilfælde har de nationale retter allerede fastslået, at ikke blot er oversætterne ikke momspligtige for de oversættelser, der udføres for Udenrigsministeriet, men at der end ikke foreligger nogen transaktion, navnlig ikke mod vederlag, idet det antages, at oversætterne i forhold til Udenrigsministeriet er i et arbejdsgiver-arbejdstagerforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar, hvorfor oversætterne kan anses for en integrerende del af statens personale. Heraf følger, at det tilfælde, der er omhandlet i det første præjudicielle spørgsmål, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for de fællesskabsretlige momsbestemmelser.
- 31 Det beløb, der ved en fejltagelse er anført på en faktura, kan derfor ikke få karakter af moms i sjette momsdirektivs forstand, uanset om medlemsstaten fejlagtigt har anset den for moms. Af samme grund finder samme direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), heller ikke anvendelse i det foreliggende tilfælde. Beløbet kan derfor blot tilbagebetales den pågældende som indbetalt med urette.

Domstolens bemærkninger

- 32 Det fremgår af forelæggelseskendelserne og er bekræftet i parternes indlæg, at oversætternes honorar anses for at indeholde et beløb svarende til den moms, der skyldtes, således at det beløb, der faktisk udbetales til dem, består af deres lovbestemte honorar med fradrag af det beløb, der repræsenterer momsen.
- 33 Med henblik på at fastslå, om det således fradragne beløb skal anses for moms, må det først afgøres, om oversætterne er omfattet af momsbestemmelserne med hensyn til de tjenesteydelser, de leverer til udenrigsministeriet.

- 34 Det fremgår af sjette momsdirektivs artikel 2, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.
- 35 Sjette momsdirektivs artikel 4 fastlægger, hvilke personer der skal anses for »afgiftspligtige personer« i direktivets forstand. Artiklens stk. 1 definerer en »afgiftspligtig person« som enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed. Artiklens stk. 4 præciserer, at ved udtrykket »selvstændigt« undtages fra beskatningen ikke blot lønmodtagere, men også andre personer, der »er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar«.
- 36 Ifølge forelæggelseskendelserne fandt den ret, der behandlede hovedsagerne i første instans, at oversætterne under udførelsen af deres arbejde stod i et arbejdstager- arbejdsgiverforhold til Udenrigsministeriet med hensyn til deres arbejds- og aflønningsvilkår. Førsteinstansrettens domme er på dette punkt blevet stadfæstet under appellerne, og appeldommene er ikke på dette punkt blevet ophævet under appellerne for Symvoulio tis Epikrateias. Heraf følger, at de faktiske omstændigheder på dette punkt ifølge den forelæggende ret ligger fast.
- 37 Den græske regering har i sine skriftlige indlæg for Domstolen anset oversætterne for selvstændige og gjort gældende, at karakteren af deres forhold til Udenrigsministeriet endnu bedømmes forskelligt af de forskellige græske retter. Regeringen har imidlertid under den mundtlige forhandling præciseret, at den ikke havde til hensigt at bestride den i forrige præmis nævnte retspraksis, hvorefter oversætterne under udførelsen af deres arbejde stod i et arbejdstager- arbejdsgiverforhold.

- 38 Herved bemærkes, at ifølge artikel 234, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, har Domstolen alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en EF-forskrift på grundlag af de faktiske omstændigheder, sådan som de er beskrevet af den nationale ret (dom af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Domstolen kan ikke tage stilling til karakteren af forholdet mellem oversætterne og Udenrigsministeriet. Domstolen må med henblik på besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål lægge den forelæggende rets vurdering af de faktiske omstændigheder til grund, hvorefter oversætterne under udførelsen af deres arbejde stod i et arbejdstager- arbejdsgiverforhold.
- 40 På grundlag af denne præmis må det udledes, at oversætterne i det foreliggende tilfælde ikke »selvstændigt« udøver økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 4, og at de derfor ikke er »afgiftspligtige personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme artikels stk. 1. De tjenester, de udfører for udenrigsministeriet, pålægges derfor ikke moms i henhold til direktivets artikel 2, nr. 1.
- 41 Heraf følger, at hvis oversætterne med urette anfører et beløb som moms på de fakturaer, de udsteder for sådanne tjenester, kan dette beløb ikke anses for moms.
- 42 Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at et beløb, der er anført som moms på en faktura, udstedt af en person, der leverer tjenesteydelser til staten, ikke skal anses for moms i det tilfælde, hvor denne person fejlagtigt er af den opfattelse, at han leverer tjenesteydelserne som selvstændig erhvervsdrivende, skønt der i realiteten foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold.

Det andet præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

- 43 Den græske regering har gjort gældende, at sjette momsdirektiv, særligt artikel 21, nr. 1, litra c), udtrykker det formelle princip for moms. I tilfælde af udstedelse af en kvittering for udførelse af en tjenesteydelse, hvorpå den, der udsteder kvitteringen, anfører et momsbeløb, som vedkommende oven i købet har opkrævet, er der pligt til at betale beløbet til staten, og tilbagebetaling af beløbet med den begrundelse, at det er betalt med urette, er derefter udelukket. Dette princip tilsigter i det væsentlige at hindre afgiftssvig, der kan forekomme, når det momsbeløb, der er anført på en faktura eller et andet dokument, der tjener som faktura, er omfattet af fradragsordningen. Selv i tilfælde, hvor momsbeløbet ikke er omfattet af momsordningens anvendelsesområde og ikke er omfattet af fradragsordningen, kræver det formelle princip for afgiften, at moms, der er anført på en kvittering, betales til staten, fordi den person, der har udstedt kvitteringen, hvis moms ikke betales, ville opnå en ubegrundet berigelse til skade for de forbrugere, der har betalt moms af de leverede tjenesteydelser.
- 44 Den græske regering har derfor foreslået, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at der ikke kan ske fravigelse af det i sjette momsdirektivs artikel 21, nr. 1, litra c), fastsatte formelle princip for afgiften, når staten, der udøver den pågældende virksomhed, handler som mellemmand og ikke som afgiftspligtig, når afgiften væltes over på den endelige forbruger, der er bruger af oversættelsestjenesterne, og når tjenesteyderen betaler det momsbeløb, han har opkrævet, til afgiftsmyndighederne efter fradrag af eventuel indgående afgift, dvs. under anvendelse af fradragsordningen.

- 45 Maria Karageorgou har gjort gældende, at sjette momsdirektivs artikel 21, nr. 1, litra c), ikke er til hinder for berigtigelse af moms, der fejlagtigt er blevet anført på en faktura eller et andet dokument, der tjener som faktura, særligt når udelukkelse af muligheden for at foretage berigtigelse og at kræve tilbagebetaling af den fejlagtigt anførte moms ikke er nødvendigt med henblik på at forebygge afgiftssvig eller -unddragelse.
- 46 Katina Petrova og Loukas Vlachos har anført, at det formelle princip for afgiften i det i denne sag foreliggende tilfælde må vige, idet der ikke foreligger moms. Princippet må vige i tilfælde, hvor det ikke kan finde anvendelse, afgiften ikke kan overvæltet, og den erhvervsdrivende derfor ikke opnår en berigelse.
- 47 Kommissionen har anført, at sjette momsdirektiv ikke indeholder nogen bestemmelser vedrørende berigtigelse af et momsbeløb, der fejlagtigt er anført på en faktura af den person, der udsteder den. Det tilkommer derfor i princippet medlemsstaterne at fastsætte de betingelser, hvorunder det er muligt at berigtige et momsbeløb, der med urette er anført på en faktura.

Domstolens bemærkninger

- 48 Den forelæggende ret ønsker med sit andet præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 21, nr. 1, litra c), hvorefter momsen skal betales til staten, hvis den er anført på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, er til hinder for tilbagebetaling af et beløb, der fejlagtigt er anført som moms på en faktura, når staten ikke handler som afgiftspligtig i henhold til samme direktivs artikel 4, stk. 5, og afgiften ikke er blevet væltet over på den endelige forbruger.

- 49 Sjette momsdirektiv omhandler ikke udtrykkeligt det tilfælde, at momsen fejlagtigt er anført på en faktura, skønt den ikke skyldes. Heraf følger, at så længe fællesskabslovgiver ikke har afhjulpet denne mangel, tilkommer det medlemsstaterne at finde en løsning (dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 48 og 49).
- 50 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at det for at sikre momsens neutralitet påhviler medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtig faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. I, s. 4227, præmis 18). Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, skal den urigtigt fakturerede afgift imidlertid kunne berigtiges, og berigtigelsen kan ikke gøres betinget af, at udstederen af den nævnte faktura har været i god tro (Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, præmis 60 og 63).
- 51 Som det fremgår af denne doms præmis 40 og 41, pålægges de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser ikke moms, og det beløb, der med urette er anført som moms på fakturaerne for disse tjenesteydelser, kan derfor ikke anses for moms.
- 52 Der er i tilfælde af berigtigelse af et således anført beløb, der under ingen omstændigheder kan være moms, ingen risiko for tab af afgiftsindtægter i forbindelse med momsordningen. Det er derfor i medfør af den i denne doms præmis 50 nævnte retspraksis ikke en forudsætning for, at det urigtigt fakturerede beløb kan berigtiges, at det bevises, at udstederen af fakturaen har været i god tro.

- 53 Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 21, nr. 1, litra c), ikke er til hinder for tilbagebetaling af et beløb, der fejlagtigt er anført som moms på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, når de pågældende tjenesteydelser ikke pålægges moms, og det fakturerede beløb derfor ikke kan anses for moms.

Sagsomkostningerne

- 54 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Dioikitiko Efeteio Athinon ved kendelser af 31. januar 2002, for ret:

- 1) Et beløb, der er anført som merværdiafgift på en faktura, udstedt af en person, der leverer tjenesteydelser til staten, skal ikke anses for merværdiafgift

i det tilfælde, hvor denne person fejlagtigt er af den opfattelse, at han leverer tjenesteydelserne som selvstændig erhvervsdrivende, skønt der i realiteten foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold.

- 2) Artikel 21, nr. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er ikke til hinder for tilbagebetaling af et beløb, der fejlagtigt er anført som merværdiafgift på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, når de pågældende tjenesteydelser ikke pålægges merværdiafgift, og det fakturerede beløb derfor ikke kan anses for merværdiafgift.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Colneric

Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. november 2003.

R. Grass

Justitssekretær

V. Skouris

Præsident