

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)  
den 6 november 2003 \*

I de förenade målen C-78/02–C-80/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Dioikitiko Efeteio Athinon (Grekland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

**Elliniko Dimosio**

och

**Maria Karageorgou (C-78/02),**

**Katina Petrova (C-79/02),**

**Loukas Vlachos (C-80/02),**

angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145,

\* Rättegångsspråk: grekiska.

s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) och särskilt av den bestämmelse som föreskrivs i artikel 21.1 c i detta direktiv enligt vilken den som anger mervärdesskatt på en faktura skall betala denna skatt,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-P. Puissochet samt domarna R. Schintgen, V. Skouris, N. Colneric och J.N. Cunha Rodrigues (referent),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Greklands regering, genom M. Apessos och S. Detsis, båda i egenskap av ombud,

— Maria Karageorgou, genom E. Metaxaki och P. Yatagantzidis, dikigori,

— Katina Petrova och Loukas Vlachos, genom A. Koutsolampros, dikigoros,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och H. Tserepa-Lacombe, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 mars 2003 av: Greklands regering, Maria Karageorgou och kommissionen,

och efter att den 15 maj 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Dioikitiko Efeteio Athinon (förvaltningsdomstol i andra instans i Aten) (Grekland) har, genom beslut av den 31 januari 2002 som inkom till domstolen den 11 mars 2002, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor som i vardera mål är identiskt formulerade om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat det sjätte direktivet). Frågorna gäller särskilt den bestämmelse som föreskrivs i artikel 21.1 c i direktivet om att varje person som anger mervärdesskatten på en faktura är skyldig att betala denna.

- 2 Frågorna har uppkommit i tvister mellan Elliniko Dimosio (grekiska staten) och översättare som arbetar för det grekiska utrikesministeriet och som påstår sig ha fakturerat mervärdesskatt av misstag och nu yrkar att denna skall återbetalas.

## Tillämpliga bestämmelser

### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

- 4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken ...

...

4. Användningen av uttrycket 'självständigt' i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

...

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppstår avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

...”

5 I artikel 21.1 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

/

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

...

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.”

*Den nationella lagstiftningen*

6 Enligt artikel 2.1 i lag nr 1642/1986 om tillämpning av mervärdesskatt och andra bestämmelser (FEK A' 125), i den lydelse som var giltig innan den ersattes av artikel 1.1 a i lag nr 2093/1992 (FEK A' 181), skall mervärdesskatt betalas bland annat för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

- 7 Enligt artikel 3.1 i lag nr 1642/1986, i dess lydelse innan den ersattes av artikel 1 i lag nr 2093/1992, ”avses med en skattskyldig person varje fysisk eller juridisk person, oavsett om vederbörande är grekisk medborgare, eller varje sammanslutning av personer som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Anställda och andra fysiska personer som är bundna till arbetsgivaren av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor och lön anses inte utöva en självständig ekonomisk verksamhet varför arbetsgivaren är ansvarig.”
- 8 I artikel 28.1 i samma lag, i den lydelse som var giltig innan den ersattes av artikel 1.42 i lag nr 2093/1992, föreskrivs följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för skatt beträffande leverans av varor och tillhandahållande av tjänster: a) skattskyldiga som är etablerade inom landet för verksamhet som de bedriver, ... d) varje person som anger skatten på en faktura eller jämförlig handling.”

**Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

*Mål C-78/02*

- 9 Genom beslut nr F.09323 av den 12 april 1988 av generalsekreteraren vid utrikesministeriet utnämndes Maria Karageorgou till översättare från grekiska till engelska för ministeriets översättningstjänsts räkning.

- 10 För denna verksamhet lämnade Maria Karageorgou först in provisoriska skattedeklarationer och en underrättelse om slutlig mervärdesskatteinbetalning för år 1992 till chefen för Dimosia Oikonomiki Ypiresia i Cholargos (Grekland) (motsvarande skattemyndigheten, nedan kallad DOY). Därefter återkallade hon dessa deklarerationer genom ansökan nr 22240 av den 29 december 1994 och begärde återbetalning av den felaktigt erlagda mervärdesskatten.
  
- 11 Till stöd för sin återkallelse gjorde hon gällande att hon inkom med deklarerationerna på grund av en missuppfattning om rättsläget, då hon inte är skyldig att erlagga mervärdesskatt för inkomster hon uppburit för sin verksamhet som översättare.
  
- 12 I sin ansökan gjorde hon gällande att hon stod i ett anställningsförhållande till utrikesministeriet vad beträffar arbetsvillkor och lön, eftersom hon inte själv fastställde sin lön och utrikesministeriet i förhållande till tredje man ansvarade för hennes handlande och underlåtelse att handla som översättare. Maria Karageorgou gjorde även gällande att den mervärdesskatt som hon inbetalat enligt sin deklareration för år 1992 inte har övervältrats på konsumenten (eftersom varken hon eller utrikesministeriet har tagit ut beloppet av de fysiska och juridiska personer som begärt översättningarna). Beloppen utgör därför en del av hennes lön och inte en skatt.
  
- 13 Chefen för DOY avslog i sitt svar nr 22240-22241 av den 9 februari 1995 hennes begäran med motiveringen att hennes arbetsvillkor inte var desamma som arbetsvillkoren för anställda. Chefen för DOY angav vidare att det var med fog som Maria Karageorgou hade erlagt mervärdesskatt, eftersom hon angett denna skatt på sina kvitton till utrikesministeriet och att hon därför inte var berättigad till återbetalning av den erlagda skatten.



- 14 I sin dom nr 275/1995 biföll ordföranden för Dioikitiko Protodikeio Athinon (förvaltningsdomstol i första instans i Aten) (Grekland) Maria Karageorgous ansökan om återkallelse av mervärdesskattedeklarationerna för år 1992 och upphävde det avslag som chefen för DOY meddelat. Ordföranden för Dioikitiko Protodikeio Athinon förordnade slutligen om att beloppet skulle återbetalas. I domskälen anges att översättarnas verksamhet skall anses bedrivas av ett statligt organ eftersom staten är ensam ansvarig för översättarnas handlande och underlåtenhet att handla då översättningarna är offentliga handlingar. Maria Karageorgou befann sig dessutom i ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor och lön när hon bedrev sin verksamhet.
- 15 Elliniko Dimosio överklagade domen till Dioikitiko Efeteio Athinon och gjorde, såsom i första instans, särskilt gällande att Maria Karageorgou oavsett arbetets art var skyldig att erlagga skatten i fråga med tillämpning av artikel 28.1 d i lag nr 1642/1986, eftersom hon angett skatten på de kvitton som hon lämnat under den berörda perioden.
- 16 Ordföranden för Dioikitiko Efeteio Athinon ogillade i dom nr 90/1996 överklagandet och fastställde den dom som meddelats i första instans. Ordföranden underlät emellertid att pröva den grund för överklagande som avsåg att Maria Karageorgou var skyldig att betala den omtvistade skatten på grund av att hon angett den på de kvitton som hon lämnat under den berörda perioden.
- 17 Elliniko Dimosio förde målet vidare till Symvoulío tis Epikrateias (högsta förvaltningsdomstolen) (Grekland) och yrkade med åberopande av den ovan nämnda underlåtelser att den dom som meddelats av Dioikitiko Efeteio Athinon skulle upphävas.

- 18 Genom dom nr 1659/1999 upphävde Symvoulio tis Epikrateias en del av Dioikitiko Efeteio Athinons dom. Den upphävda delen gällde den grund för överklagande som avsåg att mervärdesskatt hade angetts på ett kvitto. Symvoulio tis Epikrateias ansåg att denna grund var av central betydelse och att Dioikitiko Efeteio Athinon därför utan fog hade underlåtit att pröva den och återförvisade målet till denna domstol för förnyad prövning.

### *Målen C-79/02 och C-80/02*

- 19 De faktiska omständigheterna och förfarandet i målen C-79/02 och C-80/02, beträffande Katina Petrova respektive Loukas Vlachos, liknar dem i mål C-78/02.

### *Tolkningsfrågorna*

- 20 Dioikitiko Efeteio Athinon beslutade att vilandeförklara målen vid den nationella domstolen och att i vardera målet ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall ett belopp som anges på en faktura av en person som tillhandahåller staten tjänster inom ramen för ett anställningsförhållande betraktas som mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet när den person som tillhandahåller dessa tjänster felaktigt anser sig tillhandahålla tjänster till staten i egenskap av självständig näringsidkare, trots att vederbörande i praktiken är anställd, och när han på begäran av sin arbetsgivare anger ett mervärdesskattebelopp på de kvitton han lämnar som inte grundas på den totala lagstadgade ersättning som erhålls av staten, vilken enligt lag utgör underlaget för beräkning av mervärdesskatt som sedan tas ut samtidigt som

den lagstadgade ersättningen, utan fastställs på grundval av den lagstadgade ersättningen i enlighet med en intern avdragsmetod som anses innefatta det mervärdesskattebelopp som skall erläggas samtidigt som staten minskar det lagstadgade ersättningsbelopp som utbetalas till denna person med det mervärdesskattebelopp som ersättningen anses innefatta?

- 2) Kan undantag göras från den formella skatteprincip som föreskrivs i artikel 1.1 c i sjätte direktivet (det vill säga att mervärdesskatt skall betalas in till staten om den anges på en faktura eller jämförlig handling) när staten, då den bedriver sin verksamhet med stöd av sin behörighet att utöva offentlig makt, inte är skattskyldig enligt artikel 4.5 i det ovannämnda direktivet — i vilket fall avdragsmekanismen är tillämplig — med följd att den erlagda skatten därför inte kan övervältras och inte har övervältrats på slutkonsumenten (den enskilde som begär översättning av dokumenten och som är statens avtalspart), när den som tillhandahåller tjänsterna begär återbetalning av den skatt som erlagts till skattemyndigheten sedan avdrag gjorts för eventuell ingående skatt i syfte att undvika att staten gör en vinst som en följd härav?”
- 21 Genom beslut av domstolens ordförande av den 14 maj 2002 förenades målen C-78/02, C-79/02 och C-80/02 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

## Den första tolkningsfrågan

### *Yttranden som inkommit till domstolen*

- 22 Den grekiska regeringen har anfört att det inrättats en översättningsavdelning inom utrikesministeriet för att utföra officiella översättningar av offentlig och

privata handlingar. Den som önskar få en översättning utförd lämnar in den text som skall översättas till översättningsavdelningen och betalar mot kvitto en avgift som fastställs av utrikesministeriet. I avgiften ingår såväl kostnaden för översättningen som mervärdesskatt även om denna inte anges separat.

- 23 Utrikesministeriets översättningsavdelning lämnar därefter texterna till privatpersoner — fristående översättare. Dessa står inte i något anställningsförhållande till ministeriet. De bedriver även annan verksamhet, som till exempel läkare eller advokat, vilken i sig saknar samband med ställningen som tjänsteman. Det är också av denna anledning som de arbetar på den plats och den tidpunkt det passar dem och avlönas i förhållande till det utförda arbetet.
- 24 Sedan texterna översatts lämnas de tillbaka till utrikesministeriet där berörda enskilda hämtar dem. De avgifter som erhålles för översättningarna delar ministeriet sedan upp mellan översättarna i förhållande till vars och ens arbetsinsats. När beloppet erhålles lämnar varje översättare ett kvitto där ersättning och motsvarande mervärdesskatt anges. Översättarna betalar sedan in detta mervärdesskattebelopp till skattemyndigheten med avdrag för den mervärdesskatt som erlagts vid förvärv av varor eller tjänster.
- 25 Den grekiska regeringen har föreslagit att den första tolkningsfrågan skall besvaras enligt följande: Ett belopp utgör mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet när en enskild som köper en tjänst och är att anse som slutkonsument erlägger ett mervärdesskattebelopp till staten som ingår i ett totalbelopp ersättning för tjänsterna, när beloppet i fråga fastställs enligt en intern avdragsmetod och en person som självständigt tillhandahåller tjänsterna, även om detta sker under statlig kontroll, anger beloppet på en faktura eller ett kvitto för tillhandahållande av tjänster och beloppet erhålles för dessa.

- 26 Maria Karageorgou har gjort gällande att skatten i fråga inte har de egenskaper som karakteriserar mervärdesskatt, eftersom den utgör en del av översättarnas ersättning som varken har övervältrats på eller uppburits från tredje man. Den omtvistade skatten kan därför inte anses som mervärdesskatt enbart av det skälet att den angetts som sådan på de kvitton som översättarna lämnat på sina tjänster.
- 27 Katina Petrova och Loukas Vlachos har i identiska yttranden preciserat att enskilda som önskar få en officiell översättning utförd betalar den ersättning som anges av behörig tjänsteman exklusive mervärdesskatt när han eller hon överlämnar de handlingar som skall översättas till utrikesministeriet. När grekiska staten bekräftar översättningarnas riktighet genom att stämpla handlingarna med ett officiellt sigill agerar den i egenskap av offentlig myndighet och kan därför inte kräva mervärdesskatt för denna transaktion. Översättarna ersätts sedan av ministeriet för det utförda arbetet. Ersättning utgår per sida som fastställs genom ministeriell kungörelse. Översättarna uppmanas av ministeriet att lämna in ett kvitto för samtliga tillhandahållna tjänster. Kvittot utfärdas alltid av ministeriets bokföringsavdelning och inkluderar mervärdesskatt som dras av från översättarnas lagstadgade ersättning som fastställs per översatt sida genom ministeriell kungörelse.
- 28 Utrikesministeriet uppstår inte (och har ingen laglig möjlighet att uppbära) mervärdesskatt från enskilda när endast utrikesministeriet har ett avtal med dessa. I förevarande fall rör det sig följaktligen inte om skatt i form av mervärdesskatt, eftersom den varken övervältras eller kan övervältras på slutkonsumenten.
- 29 Europeiska gemenskapernas kommission har anfört att det föreskrivs i artikel 2.1 i sjätte direktivet att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Mervärdesskatt skall således inte betalas för en transaktion som utförs (även om det sker mot vederlag) av en person som inte är skyldig att betala sådan skatt.

- 30 I förevarande mål har nationella domstolar redan fastställt att översättare inte är skyldiga att betala mervärdesskatt på översättningar som utförs för utrikesministeriet och att det inte ens existerar någon transaktion, i synnerhet inte mot vederlag, eftersom det anses föreligga ett anställningsförhållande beträffande arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar mellan översättarna och staten. Översättarna skall därför anses tillhöra statens personal. Härav följer att det fall som återges i den första tolkningsfrågan inte omfattas av gällande gemenskapslagstiftning om mervärdesskatt.
- 31 Ett belopp som felaktigt angetts på en faktura kan därför inte anses som mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet oavsett om staten av misstag ansett den som sådan. Av samma skäl är artikel 21.1 c i detta direktiv inte heller tillämplig i förevarande fall. Beloppet kan helt enkelt återbetalas, eftersom det inbetalats felaktigt.

### *Domstolens bedömning*

- 32 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att översättarnas ersättning antas inkludera ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som skall betalas varför det belopp som faktiskt utbetalas till översättarna utgörs av deras lagstadgade ersättning minskad med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten. Detta bekräftas även av parternas yttranden.
- 33 För att avgöra om det belopp som sålunda avdragits skall anses som mervärdesskatt skall domstolen fastställa huruvida översättarna omfattas av bestämmelserna om mervärdesskatt för de tjänster de tillhandahåller utrikesministeriet.

- 34 Det följer av artikel 2 i sjätte direktivet att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.
- 35 I artikel 4 i sjätte direktivet definieras vad som avses med skattskyldiga personer enligt direktivet. Enligt artikel 4.1 avses med en skattskyldig person en person som "självständigt" bedriver ekonomisk verksamhet. I artikel 4.4 preciseras att användningen av uttrycket självständigt undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är "bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar".
- 36 Enligt begäran om förhandsavgörande fastställde den domstol som avgjorde det nationella målet i första instans att översättarna bedriver sin verksamhet inom ramen för ett anställningsförhållande med utrikesministeriet vad beträffar deras arbetsvillkor och lön. Domarna i första instans fastställdes i detta avseende i andra instans och de domar som meddelats i andra instans upphävdes inte sedan målen överklagats till Symvoulio tis Epikrateias. Härav följer enligt den nationella domstolen att de faktiska omständigheterna i detta avseende får anses fastställda.
- 37 Den grekiska regeringen anser i sitt skriftliga yttrande till domstolen att översättarna är självständiga och har gjort gällande att det fortfarande råder delade meningar mellan olika grekiska domstolar beträffande arten av det förhållande som existerar mellan översättarna och utrikesministeriet. Den grekiska regeringen har emellertid preciserat i sitt muntliga yttrande att den inte bestrider den i föregående punkt nämnda rättspraxis enligt vilken översättarna bedriver sin verksamhet inom ramen för ett anställningsförhållande.

- 38 Domstolen vill härvid erinra om att enligt artikel 234 EG, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, är domstolen endast behörig att uttala sig om tolkningen eller giltigheten av en gemenskapsrättsakt på grundval av de uppgifter som den nationella domstolen har lämnat (dom av den 16 september 1999 i mål C-435/97, WWF m.fl., REG 1999, s. I-5613, punkt 31, och nämnd rättspraxis).
- 39 Domstolen kan inte uttala sig om arten av det förhållande som existerar mellan översättarna och utrikesministeriet utan måste för att besvara tolkningsfrågorna grunda sig på den nationella domstolens bedömning att översättarna bedriver sin verksamhet inom ramen för ett anställningsförhållande.
- 40 Med utgångspunkt i detta förhållande drar domstolen slutsatsen att översättarna i förevarande mål inte "självständigt" bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.4 i sjätte direktivet och att de därför inte är skattskyldiga personer i den mening som avses i artikel 4.1 i samma direktiv. Mervärdesskatt skall följaktligen enligt artikel 2.1 i detta direktiv inte betalas för de tjänster som översättarna tillhandahåller utrikesministeriet.
- 41 Härav följer att, om dessa översättare av misstag anger ett belopp som mervärdesskatt på de fakturor som utställs för sådana tjänster, detta belopp inte kan anses som mervärdesskatt.
- 42 Den första tolkningsfrågan skall därför besvaras så, att ett belopp som anges som mervärdesskatt på en faktura som utfärdats av en person som tillhandahåller staten tjänster skall inte anses som mervärdesskatt om personen av misstag tror att han eller hon tillhandahåller tjänsterna i egenskap av självständig näringsidkare när det faktiskt föreligger ett anställningsförhållande.



## Den andra tolkningsfrågan

### *Yttranden som inkommit till domstolen*

- 43 Den grekiska regeringen har gjort gällande att bestämmelserna i sjätte direktivet och i synnerhet artikel 21.1 c ger uttryck för en formell mervärdesskatteprincip. Om en person utfärdar ett kvitto för en tjänst som han eller hon har tillhandahållit och anger ett mervärdesskattebelopp som han eller hon dessutom har uppburit föreligger enligt den grekiska regeringen en skyldighet att inbetala beloppet till staten. Återbetalning av beloppet med motiveringen att det felaktigt inbetalats är därefter uteslutet. Principen syftar huvudsakligen till att förhindra skattebedrägeri, vilket skulle kunna uppstå när det mervärdesskattebelopp som anges på en faktura eller jämförlig handling omfattas av avdragsmekanismen. Även om skattebeloppet inte skulle omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde och av avdragsförfarandet krävs enligt den formella skatteprincipen att den mervärdesskatt som angetts på kvittot betalas in till staten. Om så inte sker skulle den som lämnar kvittot göra en obehörig vinst till nackdel för de konsumenterna som betalat mervärdesskatt för de tillhandahållna tjänsterna.
- 44 Den grekiska regeringen har därför föreslagit att den andra tolkningsfrågan skall besvaras så, att det inte görs undantag från den formella skatteprincip som föreskrivs i artikel 21.1 c i sjätte direktivet om staten då den bedriver den berörda verksamheten agerar som mellanhand och inte som skattskyldig person, om skatten övervältras på den slutkonsument som är mottagare av översättnings-tjänsterna och om den som tillhandahåller tjänsterna inbetalar den mervärdesskatt till skattemyndigheten som uppburits efter avdrag för eventuell ingående skatt, det vill säga att han eller hon tillämpar avdragsförfarandet.

- 45 Maria Karageorgou har gjort gällande att artikel 21.1 c i sjätte direktivet inte utgör hinder för att mervärdesskatt som av misstag angetts på en faktura eller jämförlig handling korrigeras, i synnerhet om det inte för att förhindra skattebedrägeri och skatteflykt är nödvändigt att utesluta möjligheten att korrigera och begära återbetalning av mervärdesskatt som angetts av misstag.
- 46 Katina Petrova och Loukas Vlachos anser att undantag skall göras från den formella skatteprincipen i förevarande fall, eftersom det inte rör sig om mervärdesskatt. Undantag från principen bör göras i de fall då den inte kan tillämpas och skatten inte övervältrats på någon annan person och aktören följaktligen inte har gjort någon vinst.
- 47 Kommissionen har konstaterat att det i sjätte direktivet inte föreskrivs någon bestämmelse om rättelse av mervärdesskatt som av misstag angetts på en faktura av den som utfärdat fakturan. Det ankommer följaktligen på medlemsstaterna att fastställa på vilka villkor det är möjligt att justera ett mervärdesskattebelopp som felaktigt angetts på en faktura.

### *Domstolens bedömning*

- 48 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 21.1 c i sjätte direktivet, enligt vilken mervärdesskatt skall betalas till staten om den angetts på en faktura eller jämförlig handling, utgör hinder för återbetalning av ett belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på en faktura när staten inte agerar i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.5 i samma direktiv och skatten inte övervältrats på slutkonsumenten.

- 49 I sjätte direktivet föreskrivs inte uttryckligen det fall då mervärdesskatt av misstag angetts på en faktura trots att den inte skall betalas. Härav följer att det ankommer på medlemsstaterna att finna en lösning så länge gemenskapslagstiftaren inte åtgärdat denna lucka (dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkterna 48 och 49).
- 50 Domstolen har i detta avseende fastställt att det för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt under förutsättning att fakturautställaren visar att han var i god tro (dom av den 13 december 1989 i mål C-242/87, Genius Holding, REG 1989, s. 4227, punkt 18). När fakturautställaren i tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kan den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att fakturautställaren handlade i god tro (domen i det ovannämnda målet Schmeink & Cofreth och Strobel, punkterna 60 och 63).
- 51 För de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall såsom framgår av punkterna 40 och 41 i denna dom mervärdesskatt inte betalas och det belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på fakturorna för dessa tjänster kan därför inte anses som mervärdesskatt.
- 52 Vid rättelse av det sålunda angivna beloppet, som inte under några omständigheter kan anses utgöra mervärdesskatt, föreligger ingen risk för skattebortfall inom mervärdesskattesystemet. I enlighet med den rättspraxis som nämns ovan i punkt 50 är det följaktligen inte nödvändigt att visa att fakturautställaren var i god tro för att det felaktigt fakturerade beloppet skall kunna rättas.

- 53 Härav följer att den andra tolkningsfrågan skall besvaras så, att artikel 21.1 c i sjätte direktivet inte utgör hinder för återbetalning av ett belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling när mervärdesskatt inte skall betalas för de aktuella tjänsterna och det fakturerade beloppet därför inte kan anses som mervärdesskatt.

### Rättegångskostnader

- 54 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

### DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 31 januari 2002 har ställts av Dioikitiko Efeteio Athinon — följande dom:

- 1) Ett belopp som anges som mervärdesskatt på en faktura som utfärdats av en person som tillhandahåller staten tjänster skall inte anses som mervärdesskatt

om personen av misstag tror att han eller hon tillhandahåller tjänsterna i egenskap av självständig näringsidkare när det egentligen föreligger ett anställningsförhållande.

- 2) Artikel 21.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör inte hinder för återbetalning av ett belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling när mervärdesskatt inte skall betalas för de aktuella tjänsterna och det fakturerade beloppet därför inte kan anses som mervärdesskatt.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Colneric

Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 november 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande