

Arrêt de la Cour

Affaires jointes C-78/02 à C-80/02

Elliniko Dimosio

contre

Maria Karageorgou e.a.

(demandes de décision préjudicielle, formées par le Dioikitiko Efeteio Athinon)

«Sixième directive TVA – Article 21, point 1, sous c) – Redevables de la taxe – Personne qui mentionne la taxe sur une facture – Taxe acquittée de manière erronée par un non-assujetti et inscrite sur la facture établie par celui-ci»

Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 15 mai 2003 Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 6 novembre 2003

Sommaire de l'arrêt

1. Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Assujettis – Personnes fournissant des services à l'État dans une relation de subordination – Exclusion – Fournisseur ignorant dudit lien de subordination – Établissement d'une facture mentionnant un montant comme taxe sur la valeur ajoutée – Montant ne devant pas être qualifié comme tel

(Directive du Conseil 77/388, art. 2, point 1, et 4, § 1 et 4)

2. Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Régularisation de la taxe indûment facturée – Montant mentionné en tant que taxe sur la valeur ajoutée sur une facture suite à une erreur relative à la soumission de la prestation fournie – Remboursement du montant ne se heurtant pas à l'article 21, point 1, sous c), de la directive 77/388

(Directive du Conseil 77/388, art. 21, point 1, c))

1. Le montant qui est mentionné comme taxe sur la valeur ajoutée sur la facture établie par une personne qui fournit des services à l'État ne doit pas être qualifié de taxe sur la valeur ajoutée dans le cas où cette personne pense par erreur qu'elle fournit ces services en tant qu'indépendant alors qu'il existe en réalité un lien de subordination. En effet, une telle personne n'est pas un assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 et, par conséquent, en vertu de l'article 2, point 1, les services qu'elle fournit ne sont pas soumis à la taxe.

(cf. points 40, 42, disp. 1)

2. L'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive 77/388, selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée est due si elle est mentionnée sur une facture ou tout document en tenant lieu, ne s'oppose pas au remboursement d'un montant qui a été mentionné par erreur en tant que taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu, lorsque les services en question ne sont pas soumis à ladite taxe et que le montant facturé ne peut donc pas être qualifié de taxe sur la valeur ajoutée.

(cf. point 53, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
6 novembre 2003(1)

«Sixième directive TVA – Article 21, point 1, sous c) – Redevables de la taxe – Personne qui mentionne la taxe sur une facture – Taxe acquittée de manière erronée par un non-assujetti et inscrite sur la facture établie par celui-ci»

Dans les affaires jointes C-78/02 à C-80/02,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Dioikitiko Efeteio Athinon (Grèce) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Elliniko Dimosio

et

Maria Karageorgou (78/02),

Katina Petrova (C-79/02),

Loukas Vlachos (C-80/02),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), et en particulier de la règle prévue à l'article 21, point 1, sous c), de cette directive, selon laquelle la taxe sur la valeur ajoutée serait due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture,

LA COUR (sixième chambre),,

composée de M. J.-P. Puissechot, président de chambre, MM. R. Schintgen et V. Skouris, M me N. Colneric, et M. J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), juges,
avocat général: M. L. A. Geelhoed,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,
considérant les observations écrites présentées:

– pour le gouvernement hellénique, par MM. M. Apessos et S. Detsis, en qualité d'agents,
– pour M me Karageorgou, par M es E. Metaxaki et P. Yatagantzidis, dikigori,
– pour M me Petrova et M. Vlachos, par M e A. Koutsolampros, dikigoros,
– pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et M me H. Tserepa-Lacombe, en qualité d'agents,
ayant entendu les observations orales du gouvernement hellénique, de M me Karageorgou et de la Commission à l'audience du 20 mars 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 15 mai 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnances du 31 janvier 2002, parvenues à la Cour le 11 mars suivant, le Dioikitiko Efeteio Athinon (cour administrative d'appel d'Athènes) (Grèce) a posé, en application de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles dans chaque affaire, formulées en des termes identiques, sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), et en particulier de la règle prévue à l'article 21, point 1, sous c), de cette directive, selon laquelle la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») serait due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture.

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de litiges entre l'Elliniko Dimosio (État hellénique) et des traducteurs travaillant pour le ministère des Affaires étrangères hellénique, qui prétendent avoir facturé la TVA par erreur et qui en demandent la restitution.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive, soumet à la TVA les livraisons de biens ainsi que les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 L'article 4 de la sixième directive dispose:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts et les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.[...]

4. Le terme 'd'une façon indépendante' utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions. Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

[...]»

5 L'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive dispose:

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

1.en régime intérieur:

[...]

c)par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu».

La réglementation nationale

6 L'article 2, paragraphe 1, de la loi n° 1642/1986 portant application de la TVA et autres dispositions (FEK A' 125), dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 1^{er}, paragraphe 1, sous a), de la loi n° 2093/1992 (FEK A' 181), prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue, entre autres, sur «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti à la taxe agissant en cette qualité».

7 Aux termes de l'article 3, paragraphe 1, de la loi n° 1642/1986, dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 1^{er} de la loi n° 2093/1992, «est assujettie à la taxe toute personne physique ou morale, ressortissant ou non, ou association de personnes, qui exerce une activité économique indépendante, quel que soit le lieu d'établissement, le but ou le résultat de cette activité. Les salariés et autres personnes physiques qui sont liés à leur employeur par un contrat de travail ou par une quelconque autre relation juridique créant un lien de subordination en ce qui concerne les conditions de travail ou la rémunération ne sont pas considérés comme exerçant une activité économique indépendante, ce qui fait que la responsabilité incombe à l'employeur».

8 Enfin, l'article 28, paragraphe 1, de la même loi, dans sa version antérieure à son remplacement par l'article 1^{er}, paragraphe 42, de la loi n° 2093/1992, dispose: «Pour la livraison de biens et la prestation de services, sont soumis à la taxe: a) l'assujetti établi à l'intérieur du pays pour les actes accomplis par lui, [...], d) toute autre personne qui mentionne la taxe sur les factures qu'elle délivre ou sur tous autres documents en tenant lieu [...]».

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-78/02

9 Par décision n° F.09323, du 12 avril 1988, du secrétaire général du ministère des Affaires étrangères, M^{me} Maria Karageorgou a été nommée traductrice, du grec vers l'anglais, pour les besoins du bureau de traduction dudit ministère.

10 Après avoir présenté au chef de la Dimosia Oïkonomiki Ypiresia (Trésor public) de Cholargos (Grèce) (ci-après la «DOY»), pour cette activité, des déclarations fiscales provisoires et une déclaration de liquidation de la TVA pour l'année 1992, elle a révoqué lesdites déclarations par sa demande n° 22240, du 29 décembre 1994, exigeant le remboursement de la TVA qu'elle avait acquittée en tant qu'indûment payée.

11 M^{me} Karageorgou a fait valoir à l'appui de sa prétention de révocation que c'est en raison d'une erreur de droit de sa part qu'elle a déposé les déclarations en question, puisqu'elle n'est pas assujettie à la TVA pour les revenus perçus dans le cadre de son activité de traductrice.

12 Dans sa demande, elle fait valoir qu'elle se trouvait dans un lien de subordination par rapport au ministère des Affaires étrangères pour ce qui concernait ses conditions de travail et de rémunération, car, d'une part, elle ne fixait pas elle-même sa rémunération et, d'autre part, le ministère des Affaires étrangères assumait la responsabilité à l'égard des tiers de ses actes et omissions en tant que traductrice. Elle fait valoir en outre que la TVA acquittée avec ses déclarations pour 1992 n'a pas été répercutée sur le consommateur (puisque ni elle ni le ministère n'ont perçu ce montant auprès des particuliers et des personnes morales destinataires de ces traductions), de sorte que ce montant constitue une partie de sa rémunération et non un impôt.

13 Dans sa réponse n° 22240-22241, du 9 février 1995, le chef de la DOY a rejeté la demande de l'intéressée au motif, d'une part, que les conditions de travail auxquelles cette dernière était soumise différaient de celles des salariés et, d'autre part, que M^{me} Karageorgou avait valablement acquitté la TVA, puisqu'elle l'avait mentionnée sur les reçus qu'elle avait remis au ministère des Affaires étrangères et qu'elle n'avait donc pas droit au remboursement de la taxe acquittée.

14 Dans son jugement n° 275/1995, la présidente du Dioikitiko Protodikeio Athinon (tribunal administratif de première instance d'Athènes) (Grèce) a fait droit à la requête de M me Karageorgou ainsi qu'à sa demande de révocation des déclarations de TVA pour 1992, annulant la réponse négative du chef de la DOY, et a ordonné le remboursement du montant que l'intéressée avait versé. Ledit jugement comprend une motivation selon laquelle les traducteurs agissent en tant qu'organes de l'État, lequel est seul responsable de leurs actes et omissions, puisque leurs traductions sont des documents publics, et que M me Karageorgou exerçait ses activités dans une relation de subordination en ce qui concerne les conditions d'exécution de son travail et de rémunération.

15 L'Elliniko Dimosio a interjeté appel de ce jugement devant le Dioikitiko Efeteio Athinon en faisant notamment valoir, ainsi qu'il l'avait déjà fait en première instance, que, quelle qu'ait été la nature de son travail, M me Karageorgou était tenue d'acquitter la taxe en question au motif qu'elle l'avait mentionnée sur les reçus qu'elle avait établis pendant la période concernée, en application de l'article 28, paragraphe 1, sous d), de la loi n° 1642/1986.

16 Par arrêt n° 90/1996, la présidente du Dioikitiko Efeteio Athinon a rejeté l'appel comme étant dénué de fondement, admettant le bien fondé de ce qui avait été jugé en première instance. Elle a toutefois omis d'examiner le moyen d'appel tiré de ce que M me Karageorgou était tenue au versement de la taxe litigieuse du fait qu'elle l'avait mentionnée sur les reçus qu'elle avait établis pendant la période concernée.

17 L'Elliniko Dimosio, invoquant l'omission précitée, a conclu à l'annulation de l'arrêt du Dioikitiko Efeteio Athinon devant le Symvoulío tis Epikrateias (Conseil d'État) (Grèce).

18 Le Symvoulío tis Epikrateias a, par arrêt n° 1659/1999, annulé l'arrêt du Dioikitiko Efeteio Athinon dans la mesure où il concernait le moyen d'appel tiré de la délivrance d'un reçu mentionnant la TVA, estimant que ce moyen était essentiel et que c'est donc à tort que la juridiction d'appel a omis de l'examiner, et il a renvoyé l'affaire devant le Dioikitiko Efeteio Athinon aux fins d'une nouvelle appréciation.

Affaires C-79/02 et C-80/02

19 Dans les affaires C-79/02 et C-80/02, concernant respectivement M me Petrova et M. Vlachos, les faits et la procédure au principal sont similaires à ceux de l'affaire C-78/02.

Les questions préjudicielles

20 Le Dioikitiko Efeteio Athinon a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans chacune des affaires au principal, les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le montant que celui qui fournit des services à l'État dans une relation de louage d'ouvrage mentionne sur la facture a-t-il le caractère d'une TVA au sens de la sixième directive lorsque, d'une part, celui qui fournit ces services pense par erreur qu'il les fournit en tant qu'indépendant, alors qu'il existe en réalité un lien de subordination, et que, à la demande de son employeur, il porte en compte, sur les reçus qu'il remet, la TVA, dont le montant n'est pas fixé sur la base de la rémunération intégrale qu'il perçoit légalement de l'État et qui constitue la base imposable légale de la TVA, perçue ensuite en même temps que la rémunération légale, mais qui est fixé sur la base de la rémunération légale selon la méthode de calcul de la déduction interne, censée inclure également la TVA due, mais que, d'autre part, l'État verse la rémunération légale sous déduction de la TVA, qui est censée être incluse dans cette rémunération?

2) Est-il dérogé au principe, prévu à l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, du formalisme de la taxe (selon lequel, si la TVA est mentionnée sur la facture ou sur tout autre document tenant lieu de facture, elle est due à l'État) lorsque l'État, exerçant cette activité comme puissance publique, n'agit pas en tant qu'assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la directive précitée – auquel cas le mécanisme de la déduction serait applicable – et que ladite taxe qui a été acquittée ne peut pas être répercutée et n'est pas répercutée sur le consommateur final (la personne privée qui demande la traduction de documents et qui est le cocontractant de l'État), mais que celui qui fournit les services prétend au remboursement de la taxe qu'il a acquittée à l'autorité fiscale, après déduction de l'éventuelle taxe en amont, de sorte qu'il n'y a pas d'enrichissement de l'État?»

21 Par ordonnance du président de la Cour du 14 mai 2002, les affaires C-78/02, C-79/02 et C-80/02 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur la première question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

22 Le gouvernement hellénique expose que, pour la traduction officielle de documents publics et privés, un service de traduction a été constitué au sein du ministère des Affaires étrangères. Tout particulier qui souhaiterait obtenir une traduction déposerait le texte à traduire auprès de ce service, où il verserait également le droit correspondant, fixé par ledit ministère, et un reçu lui serait remis. Le montant de ce droit comprendrait tant la rémunération de la traduction que la TVA correspondante, sans que celle-ci ne soit mentionnée séparément.

23 Le service de traduction dudit ministère remettrait ensuite les textes à des personnes privées – traducteurs indépendants. Ces derniers ne se trouveraient pas dans une relation d'emploi avec le ministère. Ils exerceraient également d'autres professions, telles que médecin ou avocat, qui seraient par nature sans rapport avec la qualité de fonctionnaire. Ce serait aussi la raison pour laquelle ils travailleraient à l'endroit et au moment qui leur conviennent et qu'ils seraient rémunérés en fonction de la quantité de travail fourni.

24 Après traduction, les textes seraient rendus au ministère des Affaires étrangères où les particuliers concernés les récupérerait. Enfin, les droits perçus au titre des traductions seraient repartis par ce ministère entre les traducteurs en fonction des services fournis par chacun. Lors de la perception de ces sommes, chaque traducteur remettrait un reçu sur lequel il inscrirait la rémunération et la TVA correspondante. Les traducteurs acquitteraient ce montant de TVA à l'autorité fiscale, après déduction de la TVA dont ils ont été grevés lors de l'acquisition de biens ou de services.

25 Le gouvernement hellénique propose de répondre comme suit à la première question préjudicielle: le montant, déterminé selon la méthode de la déduction interne, que celui qui fournit des prestations de services à titre indépendant, fût-ce sous la surveillance de l'État, inscrit sur la facture ou sur le reçu au titre de la prestation de services et qu'il perçoit a le caractère d'une TVA au sens de la sixième directive, lorsque le particulier, destinataire du service et consommateur final, a payé à l'État un montant de TVA qui est inclus dans l'ensemble de cette rémunération en un montant unique.

26 M me Karageorgou fait valoir que la taxe en question ne présenterait pas les caractéristiques essentielles d'une TVA, dans la mesure où elle correspondrait à une partie de la rémunération des traducteurs qui n'a ni été portée en compte à charge des tiers ni été perçue d'eux. De ce fait, la taxe litigieuse ne pourrait pas être considérée comme une TVA au seul motif qu'elle est mentionnée comme telle dans les reçus délivrés par les traducteurs au titre de leurs prestations de services.

27 M me Petrova et M. Vlachos, par des observations identiques, précisent que, lors de la remise des documents à traduire auprès du ministère des Affaires étrangères, les particuliers qui sollicitent une traduction officielle versent la rémunération correspondante, indiquée par le fonctionnaire compétent et non grevée de la TVA. Lorsque l'État hellénique authentifie ces traductions en apposant son sceau officiel, il agirait dans l'exercice de la puissance publique et il ne pourrait donc pas imposer la TVA sur cette opération. Les traducteurs seraient ensuite payés par le ministère sur la base des traductions effectuées et du prix à la page, fixé par arrêté ministériel. Ils seraient invités par le ministère à lui remettre un reçu global pour les prestations fournies. Ce reçu serait obligatoirement établi par le service de comptabilité du ministère et il inclurait un montant de TVA, qui serait déduit de leur rémunération légale, fixée par l'arrêté ministériel concerné par page de traduction.

28 Le ministère des Affaires étrangères ne percevrait pas (et ne pourrait pas légalement percevoir) la TVA à charge des particuliers avec lesquels lui seul serait en relation. Par conséquent, dans la présente affaire, il ne s'agirait pas d'une taxe ayant le caractère d'une TVA, puisqu'elle ne serait pas et ne pourrait pas être répercutée sur le consommateur final.

29 La Commission des Communautés européennes soutient que l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel. En conséquence, une opération effectuée (même à titre onéreux) par une personne non assujettie à la TVA, ne serait pas soumise à cette taxe.

30 En l'espèce, il aurait déjà été jugé par les instances nationales non seulement que les traducteurs ne sont pas assujettis à la TVA pour les traductions destinées au ministère des Affaires étrangères, mais qu'il n'existe pas même d'opération, en particulier à titre onéreux, puisqu'il est considéré qu'il existe entre les traducteurs et l'État une relation qui crée des liens de subordination en ce qui concerne leurs conditions de rémunération ou de travail et la responsabilité de l'employeur, de sorte qu'ils peuvent être considérés comme faisant partie intégrante du personnel de l'État. Il en résulterait que le cas cité dans la première question préjudicielle n'entre pas dans le champ d'application de la législation communautaire en vigueur en matière de TVA.

31 Le montant inscrit par erreur sur une facture ne saurait donc revêtir le caractère de TVA au sens de la sixième directive, que l'État l'ait ou non considéré par erreur comme une TVA. Pour la même raison, l'article 21, point 1, sous c), de la même directive ne s'appliquerait pas non plus en l'espèce. Ce montant pourrait être remboursé à l'intéressé tout simplement en tant qu'indûment versé.

Appréciation de la Cour

32 Il ressort des ordonnances de renvoi, confirmées à cet égard par les observations des parties, que la rémunération des traducteurs est censée inclure un montant égal à la TVA due, de sorte que la somme qui leur est effectivement versée est constituée par leur rémunération légale diminuée du montant représentant la TVA.

33 Pour déterminer si le montant ainsi déduit doit être considéré comme une TVA, il convient d'établir si les traducteurs sont soumis aux dispositions relatives à la TVA pour les services qu'ils fournissent au ministère des Affaires étrangères.

34 Il ressort de l'article 2 de la sixième directive que les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, sont soumises à la TVA.

35 L'article 4 de la sixième directive définit les personnes qui doivent être considérées comme des «assujettis» au sens de cette directive. Le paragraphe 1 de cet article définit un «assujetti» comme une personne qui accomplit une activité économique «d'une façon indépendante». Le paragraphe 4 du même article précise que le terme «d'une façon indépendante» exclut de la taxation non seulement les salariés mais aussi les personnes «lié[s] à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur».

36 D'après les ordonnances de renvoi, la juridiction saisie en première instance au principal a jugé que les traducteurs exercent leur activité dans une relation de subordination avec le ministère des Affaires étrangères en ce qui concerne les conditions d'exécution de leur travail et de rémunération. Sur ce point, les jugements de première instance auraient été confirmés en appel et les jugements d'appel n'auraient pas été annulés lorsqu'ils ont été portés devant le Symvoulío tis Epikrateias. Il s'ensuit, d'après la juridiction de renvoi, que les faits à cet égard sont établis.

37 Dans ses observations écrites devant la Cour, le gouvernement hellénique a qualifié les traducteurs d'indépendants et a fait valoir que la nature des liens de ceux-ci avec le ministère des Affaires étrangères fait encore l'objet d'appréciations divergentes par différentes juridictions helléniques. Néanmoins, ce gouvernement a précisé, dans ses observations orales, qu'il n'entendait pas contester la jurisprudence, mentionnée au point précédent, selon laquelle les traducteurs exercent leur activité dans une relation de subordination.

38 À cet égard il y a lieu de relever que, en vertu de l'article 234 CE, fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, celle-ci est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'un texte communautaire, à partir des faits qui lui sont indiqués par la juridiction nationale (arrêt du 16 septembre 1999, WWF e.a., C-435/97, Rec. p. I-5613, point 31, et jurisprudence citée).

39 La Cour ne peut pas prendre position sur la nature des liens entre les traducteurs et le ministère des Affaires étrangères. Elle doit se fonder, pour répondre aux questions préjudicielles, sur l'appréciation faite par la juridiction de renvoi selon laquelle les traducteurs exercent leur activité dans une relation de subordination.

40 Sur le fondement de cette prémisse, il y a lieu de déduire que, en l'espèce, les traducteurs n'exercent pas une activité économique «d'une façon indépendante» au sens de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive et qu'ils ne sont dès lors pas des «assujettis» au sens du paragraphe 1, du même article. Par conséquent, en vertu de l'article 2, point 1, de cette directive, les services qu'ils fournissent au ministère des Affaires étrangères ne sont pas soumis à la TVA.

41 Il s'ensuit que, si de tels traducteurs inscrivent par erreur un montant en tant que TVA sur les factures qu'ils établissent par rapport à de tels services, ce montant ne peut pas être qualifié de TVA.

42 Il convient donc de répondre à la première question préjudicielle en ce sens que le montant qui est mentionné comme TVA sur la facture établie par une personne qui fournit des services à l'État ne doit pas être qualifié de TVA dans le cas où cette personne pense par erreur qu'elle fournit ces services en tant qu'indépendant alors qu'il existe en réalité un lien de subordination.

Sur la seconde question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

43 Le gouvernement hellénique fait valoir que les dispositions de la sixième directive, en particulier celles de l'article 21, point 1, sous c), expriment le principe du formalisme de la TVA. En cas de remise d'un reçu au titre d'une prestation de services, sur lequel celui qui le délivre mentionne un montant de TVA qu'il a de surcroît perçu, il existerait une obligation de verser ce montant à l'État et le remboursement de ce montant au motif qu'il a été indûment versé serait par la suite exclu. Ce principe viserait essentiellement à empêcher la fraude fiscale, qui serait susceptible d'apparaître lorsque le montant de TVA, inscrit sur la facture ou sur un autre document en tenant lieu, est soumis au mécanisme de la déduction. Même dans le cas où ce montant n'entrerait pas dans le champ d'application du système de TVA et ne relèverait pas de la procédure de déduction, le principe du formalisme de la taxe exigerait que la TVA inscrite sur le reçu soit versée à l'État, parce que, si elle ne l'était pas, il y aurait enrichissement sans cause de celui qui délivre le reçu au détriment des consommateurs qui ont acquitté la TVA au titre des services rendus.

44 Par conséquent, le gouvernement hellénique propose de répondre comme suit à la seconde question préjudicielle: il n'est pas dérogé au principe du formalisme de la taxe, prévu à l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, lorsque l'État, exerçant l'activité concernée, agit comme intermédiaire et non comme assujetti, lorsque la taxe est répercutée sur le consommateur final, destinataire des services de traduction, et lorsque celui qui fournit ces services verse à l'autorité fiscale le montant de TVA qu'il a perçu après déduction de l'éventuelle taxe en amont, c'est-à-dire qu'il applique la procédure de la déduction.

45 M^{me} Karageorgou fait valoir que l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive ne s'oppose pas à la correction de la TVA qui a été mentionnée par erreur sur une facture ou sur un autre document en tenant lieu, en particulier dans le cas où l'exclusion de la possibilité d'effectuer une correction et de demander le remboursement de la TVA qui a été mentionnée par erreur n'est pas nécessaire pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale.

46 M^{me} Petrova et M. Vlachos considèrent que le principe du formalisme de la taxe doit céder dans le cas d'espèce, puisqu'il ne s'agit pas dans ce cas d'une TVA. Ce principe devrait céder dans les cas où il ne pourrait pas s'appliquer et qu'il n'y aurait pas eu répercussion de la taxe ni, par conséquent, enrichissement de l'opérateur.

47 La Commission constate que la sixième directive ne prévoit aucune disposition en matière de régularisation d'un montant de TVA mentionné par erreur sur une facture par celui qui délivre celle-ci. Par conséquent, il appartiendrait en principe aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles il est possible de régulariser un montant de TVA inscrit à tort sur une facture.

Appréciation de la Cour

48 Par sa seconde question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, selon lequel la TVA est due à l'État si elle est mentionnée sur une facture ou tout document en tenant lieu, s'oppose au remboursement d'un montant qui a été mentionné par erreur en tant que TVA sur une facture, lorsque l'État n'agit pas en tant qu'assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 5, de la même directive et que ladite taxe n'a pas été répercutée sur le consommateur final.

49 La sixième directive ne prévoit pas expressément le cas où la TVA est mentionnée par erreur sur une facture, alors qu'elle n'est pas due. Il s'ensuit que, aussi longtemps que cette lacune n'aura pas été comblée par le législateur communautaire, il appartient aux États membres d'y apporter une solution (arrêt du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, points 48 et 49).

50 La Cour a jugé à cet égard que, pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi (arrêt du 13 décembre 1989, *Genius Holding*, C-342/87, Rec. p. 4227, point 18). Toutefois, lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales, la taxe indûment facturée peut être régularisée sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée à la bonne foi de l'émetteur de ladite facture (arrêt *Schmeink & Cofreth et Strobel*, précité, points 60 et 63).

51 Tel que cela ressort des points 40 et 41 du présent arrêt, les services en cause au principal ne sont pas soumis à la TVA et le montant inscrit par erreur en tant que TVA sur les factures se rapportant à ces services ne peut donc pas être qualifié de TVA.

52 En cas de régularisation du montant ainsi inscrit, qui ne peut en aucun cas constituer une TVA, il n'y a aucun risque de perte de recettes fiscales dans le cadre du régime de TVA. Par conséquent, conformément à la jurisprudence citée au point 50 du présent arrêt, la démonstration de la bonne foi de l'émetteur de la facture ne s'impose pas pour que le montant indûment facturé puisse être régularisé.

53 Il en découle qu'il convient de répondre à la seconde question préjudicielle en ce sens que l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive ne s'oppose pas au remboursement d'un montant qui a été mentionné par erreur en tant que TVA sur une facture ou tout document en tenant lieu, lorsque les services en question ne sont pas soumis à la TVA et que le montant facturé ne peut donc pas être qualifié de TVA.

Sur les dépens

54 Les frais exposés par la Commission, qui a soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

statuant sur les questions à elle soumises par le Dioikitiko Efeteio Athinon, par ordonnances du 31 janvier 2002, dit pour droit:

1) Le montant qui est mentionné comme taxe sur la valeur ajoutée sur la facture établie par une personne qui fournit des services à l'État ne doit pas être qualifié de taxe sur la valeur ajoutée dans le cas où cette personne pense par erreur qu'elle fournit ces services en tant qu'indépendant alors qu'il existe en réalité un lien de subordination.

2) L'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, ne s'oppose pas au remboursement d'un montant qui a été mentionné par erreur en tant que taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu, lorsque les services en question ne sont pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et que le montant facturé ne peut donc pas être qualifié de taxe sur la valeur ajoutée.

Puissochet

Schintgen

Skouris

Colneric

Cunha Rodrigues

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 6 novembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris

1 – Langue de procédure: le grec.