

Sprawa C-566/07

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Stadeco BV

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 21 ust. 1 lit. c) – Podatek należny tylko z powodu wykazania go na fakturze – Korekta niesłusznie zafakturowanego podatku – Bezpodstawne wzbogacenie

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatek należny tylko z powodu wykazania go na fakturze*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 21 ust. 1 lit. c))

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatek należny tylko z powodu wykazania go na fakturze*

(dyrektywa Rady 77/388)

1. Artykuł 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 91/680, powinien być interpretowany w ten sposób, że należy z tytułu podatku od wartości dodanej na podstawie tego przepisu należy się temu państwu członkowskiemu, któremu przysuguje podatek od wartości dodanej wykazany na fakturze lub na jakimkolwiek dokumencie uznawanym za fakturę, nawet jeżeli sporna transakcja nie podlega aby opodatkowaniu w tym państwie członkowskim. W przeciwieństwie do przypadku zobowiązania podatkowego powstającego ewentualnie z tytułu transakcji podlegającej podatkowi od wartości dodanej, miejsce świadczenia usług, za które wystawiono fakturę, nie ma znaczenia, jeżeli chodzi o powstanie zobowiązania podstawowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, ponieważ wynika ono jedynie z tego, że podatek został wykazany na tej fakturze.

Do sądu krajowego należy zbadanie z uwzględnieniem wszystkich mających znaczenie okoliczności faktycznych, podatkowi od wartości dodanej którego państwa członkowskiego odpowiada podatek od wartości dodanej wykazany na spornej fakturze. Znaczenie w tym zakresie mogą mieć w szczególności wykazana stawka podatku, waluta, w jakiej jest wyrażona kwota do zapłaty, język sporządzenia, treść i kontekst spornej faktury, miejsce siedziby wystawcy faktury oraz usługobiorcy, a także ich zachowanie.

(por. pkt 27, 33; pkt 1 sentencji)

2. Zasada neutralności podatkowej zasadniczo nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie uzależniało korektę podatku od wartości dodanej należnego w tym państwie członkowskim na tej tylko podstawie, że został on błędnie wykazany na wystawionej fakturze, od warunku, aby podatnik wysłał usługobiorcy fakturę korygującą niewykazującą tego podatku,

o ile podatnik ten nie wyeliminowa? w ca?o?ci we w?a?ciwym czasie ryzyka utraty wp?ywów podatkowych.

Ponadto w zakresie, w jakim organy krajowe podatkowe uzale?niaj? korekt? podatku od warto?ci dodanej od zwrotu przez wystawc? spornej faktury na rzecz us?ugobiorcy kwoty nienale?nie zap?aconego podatku, prawo wspólnotowe nie sprzeciwia si? temu, aby krajowy system prawny odmawia? zwrotu podatków nienale?nie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodowa? bezpodstawne wzbogacenie osób maj?cych do niego prawo.

Istnienie i stopie? bezpodstawnego wzbogacenia, które powsta?oby po stronie podatnika w zwi?zku ze zwrotem podatku z punktu widzenia prawa wspólnotowego nienale?nie pobranego, mog? zosta? ustalone jedynie w oparciu o ocen? ekonomiczn? uwzgl?dniaj?c? wszystkie stosowne okoliczno?ci. W tym zakresie to do s?du krajowego nale?y dokonanie takiej oceny. Znaczenie w tym zakresie mo?e mie? to, czy umowy zawarte pomi?dzy wystawc? faktury a us?ugobiorc? przewidywa?y sta?e kwoty wynagrodzenia za wykonane us?ugi czy te? kwoty podstawowe powi?kszone w odpowiednim przypadku o w?a?ciwe podatki. W pierwszym przypadku bowiem brak by by?o bezpodstawnego wzbogacenia wystawcy faktury.

(por. pkt 48–51; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 18 czerwca 2009 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 21 ust. 1 lit. c) – Podatek nale?ny tylko z powodu wykazania go na fakturze – Korekta nies?uszenie zafakturowanego podatku – Bezpodstawne wzbogacenie

W sprawie C?566/07

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 30 listopada 2007 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 21 grudnia 2007 r., w post?powaniu

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Stadeco BV,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, A.Ó Caoimh, U. L?hmus, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 grudnia 2008 r.,
rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Stadeco BV przez A. Fruijtiera, advocaat,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. de Grave'a i C. ten Dam, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa, S. Trekli i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez R. Adama, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 marca 2009 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1), (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”) oraz zasady neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (zwanym dalej: „Staatssecretaris”) a Stadeco BV (zwaną dalej „Stadeco”) w przedmiocie prawa podatnika do skorygowania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wykazanego na fakturze wysłanej odbiorcy wyświadczonych usług.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy stanowi, że „za miejsce świadczenia usług odnoszących się do [...] działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe, usług pomocniczych [...] [uwaga się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane”.

5 Artykuł 21 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy stanowi, że w systemie wewnętrznym do zapłaty podatku VAT zobowiązana jest „każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę”.

Uregulowania krajowe

6 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968 nr 329), w wersji obowiązującej w roku podatkowym będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zwaną dalej „Wet”) „przez »podatek obrotowy« rozumie się podatek pobierany [...] od dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w Niderlandach przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa”.

7 Artykuł 6 ust. 2 lit. c) pkt 1 Wet stanowi, że „miejscem świadczenia usług, których przedmiotem jest [...] działalność kulturalna, artystyczna, sportowa, naukowa, nauczania, rozrywkowa lub podobna [...], jest miejsce rzeczywistego wykonania tej działalności lub prac”.

8 Artykuł 12 ust. 1 Wet stanowi, że „podatek jest pobierany przez przedsiębiorcę, który wykonał dostawę lub świadczył usługę”.

9 Artykuł 14 ust. 1 Wet stanowi, że „podatek, który stał się wymagalny w trakcie danego roku, powinien zostać zapłacony na podstawie deklaracji”.

10 Artykuł 37 Wet stanowi, że: „osoba, która na fakturze wykazuje w jakikolwiek sposób podatek obrotowy, do którego zapłaty nie jest zobowiązana na podstawie innego przepisu niż niniejszy artykuł, staje się zobowiązana z tytułu tego podatku w dacie wystawienia tej faktury; jest ona zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie art. 14”.

11 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym, jak wyjaśnia to rząd niderlandzki, na podstawie wytycznych Staatssecretaris niderlandzkie organy podatkowe badały w celu skorygowania podatku obrotowego od wystawcy faktury będącnie wykazującej ten podatek korekty faktury, bądź to przez wystawienie nowej faktury, bądź to przez wystawienie noty korygującej zaadresowanej do odbiorcy wykonanych usług.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Stadeco jest przedsiębiorstwem mającym siedzibę w Niderlandach prowadzącym działalność w zakresie wynajmu, montażu i demontażu stoisk na targach i wystawach.

13 W latach 1993–1995 świadczyła swoje usługi w Niemczech i państwach trzecich na rzecz Economische Voorlichtingsdienst (biura informacji gospodarczej, zwanego dalej „EVD”), podmiotu prawa publicznego mającego siedzibę w Niderlandach i podlegającego ministerstwu ds. gospodarki. EVD wykorzystywała usługi świadczone przez Stadeco wyłącznie do działalności, w odniesieniu do której, jako czysty podmiot publicznoprawny, nie było uprawnione do odliczenia podatku VAT.

14 Faktury za rzeczonych usług wykonane poza Niderlandami wykazywały kwoty należne z

tytu?u podatku obrotowego, który by? stosowany do identycznych us?ug ?wiadczonych w Niderlandach. EVD zap?aci?o w ca?o?ci te faktury a Stadeco ui?ci?a w Niderlandach wskazane podatki.

15 W 1996 r. organy podatkowe poinformowa?y Stadeco, ?e w odniesieniu do spornych us?ug wykonanych poza Niderlandami nie podlega?a ?adnemu podatkowi obrotowemu w Niderlandach. Nast?pnie Stadeco wnios?a o zwrot ca?ej kwoty zap?aconych z tego tytu?u podatków w wysoko?ci 230 314 NLG (104 512 EUR). Poniewa? organy podatkowe uzale?ni?y wnioskowany zwrot od korekty faktur wystawionych przez EVD, Stadeco przedstawi?a im not? koryguj?c? w tym zakresie. W zwi?zku z tym uzyska?a ona ten zwrot.

16 Niemniej jednak podczas kontroli przeprowadzonej w 2000 r. organy podatkowe stwierdzi?y, ?e Stadeco nie wystawi?a na EVD ?adnych not koryguj?cych, nie skorygowa?a faktur ani te? nie zwróci?a jej jakiegokolwiek kwoty. W ten sposób organy podatkowe skierowa?y do Stadeco decyzj? okre?laj?c? podatek w wysoko?ci ca?ej kwoty zwróconego podatku.

17 W nast?pstwie odwo?ania Stadeco od decyzji ustalaj?cej wysoko?? opodatkowania Gerechtshof te 's-Gravenhage (s?d apelacyjny w Hadze) stwierdzi? niewa?no?? tej decyzji. S?d ten stwierdzi?, ?e skorygowanie faktur nie by?o istotne w niniejszej sprawie, poniewa? nie istnia?o ?adne niebezpiecze?stwo utraty wp?ywów podatkowych z tego powodu, ?e statut EVD wy??cza? prawo odliczenia podatku obrotowego.

18 Staatsecretaris wnios?o do Hoge Raad der Nederlanden kasacj? od wyroku u Gerechtshof te 's-Gravenhage. Podniós? on, ?e w zwi?zku z tym, i? Stadeco nie spe?ni?a warunków dotycz?cych skorygowania b??dów na fakturach, nie przys?uguje jej prawo do zachowania zwróconego podatku obrotowego.

19 S?d krajowy twierdzi, ?e ze wzgl?du na fakt, i? w ?wietle przepisów prawa materialnego dotycz?cego podatku VAT miejscem ?wiadczenia us?ug nie s? Niderlandy, decyzja ustalaj?ca podatek mog?a oprze? si? wy??cznie na art. 37 Wet, który transponowa? do prawa niderlandzkiego art. 21 ust.1 lit. c) szóstej dyrektywy.

20 Niemniej jednak poniewa? s?d krajowy ma w?tpliwo?ci co do powstania takiego zobowi?zania podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy w pa?stwie cz?onkowskim, w którym wystawca faktury ma swój siedzib?, w sytuacji gdy na podstawie wspólnego systemu podatku VAT uwa?a si?, ?e miejsce ?wiadczenia odpowiadaj?cego tej fakturze znajduje si? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

21 Je?eli by tak by?o, s?d ten zastanawia si? równie? nad tym, czy korekta zobowi?zania podatkowego mo?e by? uzale?niona od korekty danej faktury, w szczególno?ci wówczas, gdy us?ugobiorca nie ma prawa do odliczenia naliczonego podatku. W tym zakresie s?d ten twierdzi, ?e nie mo?na z góry wykluczy?, ?e pa?stwa cz?onkowskie maj? prawo przewidzie? takie warunki w celu zapobie?enia bezpodstawnemu wzbogaceniu.

22 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatek VAT nie jest nale?ny w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzib? podmiot wystawiaj?cy faktur?, je?eli podmiot ten wykaza? na fakturze podatek VAT z tytu?u czynno?ci, która na podstawie wspólnego systemu [podatku VAT] jest uwa?ana za wykonan? w innym pa?stwie cz?onkowskim lub pa?stwie trzecim?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy jeżeli faktura, o której mowa w art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy, zostaje wystawiona na rzecz odbiorcy, który nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT (a zatem nie istnieje ryzyko utraty przychodów podatkowych), państwa członkowskie mogą uzależnić dokonanie korekty podatku VAT omyłkowo wykazanego na fakturze i należnego na podstawie tego przepisu od warunku, aby podatnik później wystawił swojemu klientowi skorygowaną fakturę, na której nie jest wykazany podatek VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia tego, czy art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że na podstawie tego przepisu żaden podatek VAT nie jest należny w państwie członkowskim, w którym wystawca faktury ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, w sytuacji gdy wystawca ten wykazał podatek na fakturze VAT z tytułu świadczenia, w stosunku do którego uważa się na podstawie szóstej dyrektywy, iż miało ono miejsce w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim.

24 W tym zakresie należy podnieść w pierwszej kolejności, że przeciwnie do tego, co twierdzi Stado, okoliczności, iż art. 21 ust. 1 szóstej dyrektywy zmierza jedynie do określenia podatników podatku VAT należnego w „systemie wewnętrznym”, podczas gdy w sprawie przed sądem krajowym Stado nie świadczyła spornych usług na rzecz EVD na terytorium Niderlandów, nie stanowi przeszkody dla zastosowania do okoliczności faktycznych w postępowaniu krajowym lit. c) tego przepisu.

25 Po pierwsze, tak jak to podniosła rzecznik generalna w pkt 12 opinii, w szczególności z art. 7 ust. 1 oraz art. 21 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika, że wyrażenie „system wewnętrzny” obejmuje całe terytorium Wspólnoty Europejskiej określone w art. 3 szóstej dyrektywy.

26 Po drugie, należy podkreślić, że art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje, że wszystkie osoby, które wykazują podatek VAT na fakturze lub na innym dokumencie uznawanym za fakturę, są zobowiązane z tytułu tego podatku. W szczególności osoby te są zobowiązane z tytułu podatku VAT wykazanego na fakturze niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius, Rec. s. 4227, pkt 19; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, pkt 53; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 23).

27 W związku z tym w przeciwieństwie do przypadku zobowiązania podatkowego powstającego ewentualnie z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT, miejsce świadczenia usług, za które wystawiono fakturę, nie ma znaczenia, jeżeli chodzi o powstanie zobowiązania podstawowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, ponieważ wynika ono jedynie z tego, że podatek VAT został wykazany na tej fakturze.

28 Postanawiając, że podatek VAT wykazany na fakturze jest należyty niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT, art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy zmierza do eliminacji ryzyka utraty wpływów podatkowych, które może powodować prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 57, 61; wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in. Rec. s. I-13295, pkt 50, 53; ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 23).

29 W rzeczywistości bowiem, nawet jeżeli skorzystanie z tego odliczenia jest ograniczone tylko do podatków odpowiadającym transakcji podlegającej podatkowi VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Genius, pkt 13), to jednak niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych nie zostaje zasadniczo w pełni usunięte, jako że adresat faktury nienależyty wykazujący podatek VAT może jeszcze użyć w celu skorzystania z takiego odliczenia zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 57).

30 Zgodnie z tym przepisem podatnik dysponujący fakturą zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy może dochodzić on przed organem podatkowym prawa do odliczenia podatku VAT. Tymczasem – jak to podkreśliły sądy niderlandzki i niemiecki – nie można wykluczyć, że zaistniałe okoliczności i stosunki prawne uniemożliwią stwierdzenie we właściwym czasie przez organy podatkowe, iż inne względy sprzeciwiają się skorzystaniu z prawa do odliczenia.

31 Ponieważ ryzyko utraty wpływów podatkowych, która mogłaby być spowodowana skorzystaniem z prawa do odliczenia przez adresata faktury, jest ponoszone przez państwo członkowskie, któremu przysuguje podatek VAT wykazany na fakturze, podatek VAT jest należyty na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy w tym państwie członkowskim.

32 W tym zakresie należy wyjaśnić, że to do sądu krajowego należy zbadanie z uwzględnieniem wszystkich mających znaczenie okoliczności faktycznych, któremu państwu członkowskiemu należy się podatek VAT wykazany na spornej fakturze. Znaczenie w tym zakresie mogą mieć w szczególności wykazana stawka podatku, waluta, w jakiej jest wyrażona kwota do zapłaty, język sporządzenia, treść i kontekst spornej faktury, miejsce siedziby wystawcy faktury oraz usugobiorcy, a także ich zachowanie.

33 Z uwagi na powyższe, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że należyność z tytułu podatku VAT na podstawie tego przepisu należy się temu państwu członkowskiemu, któremu przysuguje podatek VAT wykazany na fakturze lub na każdym dokumencie uznawanym za fakturę, nawet jeżeli sporna transakcja nie podlegałaby opodatkowaniu w tym państwie członkowskim. Do sądu krajowego należy zbadanie z uwzględnieniem wszystkich mających znaczenie okoliczności faktycznych, podatkowi VAT którego państwa członkowskiego odpowiada podatek VAT wskazany na spornej fakturze. W tym zakresie znaczenie mogą mieć w szczególności wykazana stawka podatku, waluta, w jakiej jest wyrażona kwota do zapłaty, język sporządzenia, treść i kontekst spornej faktury, miejsce siedziby wystawcy faktury oraz usugobiorcy, a także ich zachowanie.

W przedmiocie pytania drugiego

34 W drugim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy usi?uje zasadniczo ustali?, czy zasada neutralno?ci podatkowej sprzeciwia si? temu, aby pa?stwo cz?onkowskie uzale?nia?o korekt? podatku VAT nale?nego w tym pa?stwie cz?onkowskim z tego tylko powodu, i? b???dnie zosta? on wykazany na wys?anej fakturze od warunku, aby podatnik przes?a? us?ugobiorcy skorygowan? faktur? niewykazuj?c? tego podatku, w sytuacji gdy us?ugobiorcy nie przys?uguje jakiegokolwiek prawo odliczenia, w taki sposób, ?e nie ma ?adnego ryzyka utraty wp?ywów podatkowych.

35 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e szósta dyrektywa nie przewiduje wyra?nie przypadku, w którym podatek VAT omy?kowo zostaje wykazany na fakturze, wówczas gdy nie jest on nale?ny na podstawie transakcji podlegaj?cej temu podatkowi. Z powy?szego wynika, ?e do czasu wype?nienia tej luki prawnej przez prawodawc? wspólnotowego do pa?stw cz?onkowskich nale?y rozwi?zania tej sytuacji (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 48, 49; w sprawie Karageorgou i in., pkt 49).

36 Trybuna? orzek? ju?, ?e w celu zapewnienia neutralno?ci podatku VAT to do pa?stw cz?onkowskich nale?y przewidzenia w ich wewn?trznych porz?dkach prawnych mo?liwo?ci skorygowania wszystkich nienale?nie zafakturowanych podatków, o ile wystawca faktury wyka?e swoja dobr? wiar? (zob. ww. wyrok w sprawie Genius, pkt 18).

37 Jednak?e je?li wystawca faktury we w?a?ciwym czasie w pe?ni wyeliminowa? zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych, to zasada neutralno?ci podatku VAT wymaga, by nies?uszenie zafakturowany podatek VAT móg? podlega? korekcie, niezale?nie od dobrej wiary wystawcy faktury (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 58; w sprawie Karageorgou i in., pkt 50).

38 Ponadto korekta ta nie mo?e by? uzale?niona od swobodnego uznania organu podatkowego (ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 68).

39 W tym zakresie nale?y przypomnie?, i? przepisy, do których przyj?cia s? upowa?nione pa?stwa cz?onkowskie celem zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw podatkowych, nie powinny wykracza? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tych celów. W rezultacie nie mog? one by? wi?c wykorzystywane w sposób, który podwa?a?by neutralno?? podatku VAT, która stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W zwi?zku z tym, je?li zwrot podatku VAT oka?e si? niemo?liwy lub nadmiernie utrudniony, ze wzgl?du na warunki, na jakich mo?na wyst?powa? z wnioskami o zwrot, rzeczone zasady mog? wymaga?, by pa?stwa cz?onkowskie okre?li?y instrumenty i zasady proceduralne niezb?dne do umo?liwienia odbiorcy odzyskania podatku nienale?nie wykazanego w fakturze (zob. podobnie i analogicznie ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41).

41 W sprawie przed sadem krajowym okazuje si?, ?e niderlandzkie organy podatkowe uzale?ni?y na podstawie ogólnych wytycznych Staatssecretaris w tym zakresie korekt? podatku VAT naliczonego przez Stadedco od korekty faktur wystawionych przez EVD, b?d? poprzez wystawienie nowych faktur niewykazuj?cych podatku VAT, b?d? to poprzez wystawienie noty koryguj?cej.

42 Poniewa? zarówno faktura koryguj?ca, jak i nota koryguj?ca wskazuj? wyra?nie us?ugobiorcy, ?e w danym pa?stwie cz?onkowskim nie nale?y si? ?aden podatek VAT, poniewa? us?ugobiorca nie posiada w tym zakresie ?adnego prawa do odliczenia podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e taki warunek co do zasady mo?e zapewnia? likwidacj? ryzyka utraty wp?ywów

podatkowych. Należy stwierdzić ponadto, że taki warunek nie uzależnia zwrotu tego podatku od swobodnego uznania organu podatkowego.

43 Ponadto o ile do sadu krajowego należy zbadanie, czy w postępowaniu przed nim Stedeco wykazała, że sama całkowicie zlikwidowała we właściwym czasie ryzyko utraty wpływów podatkowych, to jednak Trybunał może w celu udzielenia temu sądowi użytecznej odpowiedzi dostarczyć mu niezbędnych wskazówek (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C-49/07 MOTOE, Zb.Orz. s. I-4863, pkt 30; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 33).

44 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Stedeco przedstawiła niderlandzkim organom podatkowym kopię noty korygującej wystawionej na EVD, podczas gdy w rzeczywistości Stedeco ani nie wystawiła takiej noty, ani też nie skorygowała faktur spornych w postępowaniu przed sądem krajowym.

45 Okazuje się bowiem, że w sprawie przed sądem krajowym ryzyko utraty wpływów podatkowych zostaje usunięte z powodu podwójnej okoliczności, po pierwsze, posiadania przez EVD statutu podmiotu prawa publicznego, oraz po drugie, że skorzystanie przez EVD z usług Stedeco wyjątkowo dla działalności niepodlegającej podatkowi obrotowemu w Niderlandach wyjątkowo wszelkie prawo do odliczenia z tytułu tego podatku.

46 Niemniej jednak – jak to zostało podniesione w pkt 30 niniejszego wyroku – nie można w sposób ogólny wykluczyć, że złozone okoliczności i stosunki prawne uniemożliwiły stwierdzenie we właściwym czasie przez organy podatkowe, iż inne względy sprzeciwiały się skorzystaniu z prawa do odliczenia.

47 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poddanie korekty podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze warunkowi skorygowania tej faktury co do zasady nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu, jakim jest całkowita eliminacja ryzyka utraty wpływów podatkowych

48 Ponadto w zakresie, w jakim z okoliczności sprawy przed sądem krajowym wynika, że niderlandzkie organy podatkowe wydają się również uzależniać korektę podatku VAT od zwrotu przez wystawcę spornej faktury na rzecz usługobiorcy kwoty nienależnie zapłaconego podatku, to należy przypomnieć, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiać zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo (zob. wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W związku z tym istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia, które powstałyby po stronie podatnika w związku ze zwrotem podatku z punktu widzenia prawa wspólnotowego nienależnie pobranego, mogą zostać ustalone jedynie w oparciu o ocenę ekonomiczną uwzględniającą wszystkie stosowne okoliczności (zob. podobnie ww. wyrok Marks & Spencer, pkt 43).

50 W tym zakresie należy podnieść, że to do sądu krajowego należy dokonanie takiej oceny. Znaczenie w tym zakresie może mieć to, czy umowy zawarte pomiędzy Stedeco i ED przewidywały stałe kwoty wynagrodzenia za wykonane usługi czy też kwoty podstawowe powiększone w odpowiednim przypadku o właściwe podatki. W pierwszym przypadku bowiem brak byłby bezpodstawnego wzbogacenia.

51 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż zasada neutralności

podatkowej zasadniczo nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie uzależniało korektę podatku VAT należnego w tym państwie członkowskim na tej tylko podstawie, że został on błędnie wykazany na wystawionej fakturze, od warunku, aby podatnik wysłał usługobiorcy fakturę korygującą niewykazującą tego podatku, o ile podatnik ten nie wyeliminował w całości we właściwym czasie ryzyka utraty wpływów podatkowych.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywy Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., powinien być interpretowany w ten sposób, że należy z tytułu podatku od wartości dodanej na podstawie tego przepisu należało temu państwu członkowskiemu, któremu przysuguje podatek od wartości dodanej wykazany na fakturze lub na jakimkolwiek dokumencie uznawanym za fakturę, nawet jeżeli sporna transakcja nie podlegała opodatkowaniu w tym państwie członkowskim. Do sądu krajowego należy zbadanie z uwzględnieniem wszystkich mających znaczenie okoliczności faktycznych, podatkowi od wartości dodanej którego państwa członkowskiego odpowiada podatek od wartości dodanej wskazany na spornej fakturze. W tym zakresie znaczenie mogą mieć w szczególności wykazana stawka podatku, waluta, w jakiej jest wyrażona kwota do zapłaty, język sporządzenia, treść i kontekst spornej faktury, miejsce siedziby wystawcy faktury oraz usługobiorcy, a także ich zachowanie.

2) Zasada neutralności podatkowej zasadniczo nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie uzależniało korektę podatku od wartości dodanej należnego w tym państwie członkowskim na tej tylko podstawie, że został on błędnie wykazany na wystawionej fakturze, od warunku, aby podatnik wysłał usługobiorcy fakturę korygującą niewykazującą tego podatku, o ile podatnik ten nie wyeliminował w całości we właściwym czasie ryzyka utraty wpływów podatkowych.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.