

Cauza C-566/07

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Stadeco BV

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„A se alege directivă TVA – Articolul 21 alineatul (1) litera (c) – Taxă datorată exclusiv ca urmare a menționării sale pe factură – Corectarea taxei facturate fără a fi datorată – Îmbogățire fără justă cauză?”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Taxă datorată exclusiv ca urmare a menționării sale pe factură*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 21 alin. (1) lit. (c)]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Taxă datorată exclusiv ca urmare a menționării sale pe factură*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A se alege directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680, trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, taxa pe valoarea adăugată este datorată în statul membru căruia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată menționată pe factură sau pe alt document care servește ca factură, deși operațiunea în cauză nu era impozabilă în acest stat membru. În mod contrar situației unei datorii fiscale nescute eventual ca urmare a unei operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, locul prestării serviciilor aflate la originea unei facturi nu este relevant în ceea ce privește națterea datoriei fiscale prevăzute la articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A se alege directivă exclusiv ca urmare a menționării taxei pe factură.

Instanța națională are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, cărei taxe pe valoarea adăugată a unui stat membru corespunde taxa pe valoarea adăugată menționată pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționată, moneda în care este exprimată suma ce urmează a fi plătită, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

(a se vedea punctele 27 și 33 și dispozitiv 1)

2. Principiul neutralității fiscale nu se opune, în principiu, ca un stat membru să supună corectarea taxei pe valoarea adăugată datorate în acest stat membru numai ca urmare a menționării acesteia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana impozabilă să fi trimis

beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze taxa respectivă, dacă această persoană impozabilă nu a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

Pe de altă parte, în măsura în care autoritățile fiscale naționale condiționează corectarea taxei pe valoarea adăugată de restituirea de către emitentul facturii în cauză către beneficiarul serviciilor efectuate a cuantumului taxei plătite față de a fi datorate, dreptul comunitar nu se opune ca un sistem juridic național să refuze o rambursare de taxe percepute față de a fi datorate în condiții care ar duce la o îmbogățire față de justă cauză a avânzilor cauză.

Existența și măsura îmbogățirii față de justă cauză pe care rambursarea unui impozit perceput față de a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce-o pentru o persoană impozabilă nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care să ia în considerare toate circumstanțele relevante. În această privință, instanța de trimitere are obligația să efectueze o asemenea verificare. În special, în acest context poate fi relevantă situația în care contractele încheiate între emitentul facturii și beneficiarul serviciilor efectuate prevedeau sume fixe de remunerare pentru serviciile efectuate sau sume de bază majorate, după caz, cu taxele aplicabile. În prima situație, nu ar exista o îmbogățire față de justă cauză din partea emitentului facturii.

(a se vedea punctele 48-51 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 iunie 2009(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 21 alineatul (1) litera (c) – Taxă datorată exclusiv ca urmare a menționării sale pe factură – Corectarea taxei facturate față de a fi datorată – Îmbogățire față de justă cauză”

În cauza C-566/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 30 noiembrie 2007, primită de Curte la 21 decembrie 2007, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Stadeco BV,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma deciziei din 11 decembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Stadeco BV, de A. Fruijt, avocat;
- pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels, de domnul M. de Grave și de doamna C. ten Dam, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos, de doamnele S. Trekli și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de domnul R. Adam, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 12 martie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), și a principiului neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (denumită în continuare „Staatssecretaris”), pe de o parte, și Stadeco BV (denumită în continuare „Stadeco”), pe de altă parte, în legătură cu dreptul unei persoane impozabile privind corectarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) menționată pe factura trimisă beneficiarului serviciilor efectuate.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unei țări de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].

4 Articolul 9 alineatul (2) litera (c) din această directivă prevede că „locul de prestare a serviciilor legate de [...] activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative

sau de activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități și, dacă este cazul, prestarea de servicii auxiliare [...] este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate” [traducere neoficială].

5 Articolul 21 alineatul (1) litera (c) din directivă prevede că, în cadrul sistemului intern, este plătitoare de TVA „orice persoană care menționează [TVA-ul] pe o factură sau pe un alt document care servește drept factură”.

Reglementarea națională

6 Potrivit articolului 1 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal în discuție în acțiunea principală (denumită în continuare „Wet”), „se instituie sub denumirea «taxa pe cifra de afaceri» taxa colectată pentru [...] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în țările de Jos de un întreprinzător în cadrul activității sale”.

7 Articolul 6 alineatul 2 litera c) punctul 1 din Wet prevede că „locul de prestare a serviciilor legate de [...] activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative sau de activități similare [...] este locul în care aceste activități sau lucrări sunt efectiv prestate”.

8 Articolul 12 alineatul 1 din Wet prevede că „taxa este colectată de întreprinzătorul care efectuează livrarea sau furnizează serviciul”.

9 Articolul 14 alineatul (1) din Wet prevede că „taxa devenită exigibilă în cursul unui exercițiu trebuie achitată pe baza unei declarații”.

10 Articolul 37 din Wet prevede că „[o]rice persoană care menționează pe factură, indiferent de modalitate, o taxă pe cifra de afaceri pe care nu are obligația să o achite în temeiul unei dispoziții diferite de prezentul articol devine plătitoare a taxei la data la care a transmis factura; aceasta are obligația să achite taxa în conformitate cu articolul 14”.

11 Din decizia de trimitere reiese că la momentul situației de fapt din acțiunea principală și după cum a precizat guvernul olandez, în vederea corectării taxei pe cifra de afaceri, pe baza instrucțiunilor Staatssecretaris, autoritățile fiscale olandeze solicitau emitentului facturii care a menționat în mod greșit o asemenea taxă să rectifice factura fie prin emiterea unei noi facturi, fie prin întocmirea unei note de credit adresate beneficiarului serviciilor efectuate.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Stadeco este o întreprindere cu sediul în țările de Jos care desfășoară activități de închiriere, de asamblare și de demontare a standurilor în târguri și expoziții.

13 În perioada 1993-1995, Stadeco a efectuat servicii în Germania și în state terțe pentru Economische Voorlichtingsdienst (serviciu de informare economică, denumit în continuare „EVD”), organism de drept public cu sediul în țările de Jos și aflat sub tutela Ministerului pentru Afaceri Economice. EVD a recurs la serviciile Stadeco exclusiv pentru activități care nu erau supuse taxei pe cifra de afaceri în țările de Jos și, în calitate de instituție care face parte dintr-un organism de drept public, nu avea drept de deducere a acestei taxe.

14 Facturile pentru serviciile menționate efectuate în afara țărilor de Jos cuprindeau sume datorate pe baza taxei pe cifra de afaceri care ar fi fost aplicabilă serviciilor identice furnizate în țările de Jos. EVD a plătit integral aceste facturi, iar Stadeco a achitat în țările de Jos taxele respective.

15 În 1996, autoritățile fiscale au informat Stadeco că, în privința serviciilor respective furnizate în afara Țărilor de Jos, nu avea obligația să plătească taxa pe cifra de afaceri în Țările de Jos. Prin urmare, Stadeco a solicitat rambursarea tuturor taxelor achitate pe această bază, al căror quantum se ridică la 230 314 NLG (104 512 euro). Întrucât autoritățile fiscale au condiționat rambursarea solicitată de rectificarea facturilor transmise EVD, Stadeco le-a transmis o copie de pe o notă de credit întocmită în acest scop. În consecință, Stadeco a obținut rambursarea.

16 Cu toate acestea, în cadrul unui control efectuat în 2000, autoritățile fiscale au constatat că Stadeco nici nu întocmise nota de credit pentru EVD, nici nu corectase facturile, nici nu îi rambursase vreo sumă. Astfel, autoritățile fiscale au adresat Stadeco o decizie de rectificare cu privire la toate taxele rambursate.

17 Ca urmare a respingerii contestației formulate împotriva acestei decizii de rectificare, Stadeco a obținut la Gerechtshof te 's-Gravehange (Curtea de Apel din Haga) anularea deciziei menționate. Această instanță s-a pronunțat în sensul că, în speță, corectarea erorilor de facturare nu era esențială întrucât nu ar fi existat vreun risc de pierdere a veniturilor fiscale din cauza împrejurării potrivit căreia calitatea EVD excludea orice drept de deducere a taxei pe cifra de afaceri.

18 Staatssecretaris a introdus la Hoge Raad der Nederlanden recurs împotriva hotărârii Gerechtshof te 's-Gravehange. Acesta a susținut că, întrucât Stadeco nu a respectat condițiile privind corectarea erorilor de facturare, nu are dreptul de menținere a rambursării taxei pe cifra de afaceri.

19 Instanța de trimitere consideră că, în temeiul normelor materiale referitoare la TVA, întrucât locul prestărilor în discuție nu era situat în Țările de Jos, decizia de rectificare putea să se întemeieze numai pe articolul 37 din Wet, care transpune în dreptul olandez articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

20 Cu toate acestea, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la nașterea unei datorii fiscale în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă în statul membru în care emitentul unei facturi își are sediul atunci când, în temeiul sistemului comun de TVA, locul prestării aferente acestei facturi este considerat a fi situat în alt stat membru.

21 În măsura în care s-ar regăsi această situație, instanța de trimitere ridică problema dacă o corectare a datoriei fiscale poate fi condiționată de rectificarea facturii în discuție, în special atunci când beneficiarul serviciilor furnizate nu are drept de deducere a taxelor aferente intrărilor. În această privință, aceasta consideră că nu se poate exclude de la bun început posibilitatea ca statele membre să aibă dreptul de a prevedea asemenea condiții în vederea prevenirii unor îmbogățiri fără justă cauză.

22 În aceste împrejurări, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 21 alineatul (1) *initio* și litera (c) din A șasea directivă [...] trebuie interpretat în sensul că nu se datorează TVA în statul membru în care își are reședința sau sediul persoana care emite o factură în care menționează o valoare a TVA-ului pentru o activitate care, în temeiul sistemului comun [de TVA] se consideră că a avut loc în alt stat membru, chiar într-un stat terț?

2) În cazul unui răspuns negativ, statele membre au posibilitatea ca, atunci când o factură precum cea menționată la articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă este trimisă unui destinatar care nu are dreptul să deducă TVA-ul (astfel încât nu există niciun risc de a se pierde

venituri fiscale), s? supun? corectarea TVA?ului gre?it facturat ?i care este, prin urmare, pl?tibil în temeiul dispozi?iei men?ionate condi?iei ca persoana impozabil? s? îi trimit? clientului s?u o factur? modificat? în care nu se men?ioneaz? TVA?ul?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen?ă, s? se stabileasc? dac? articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c?, în temeiul acestei dispozi?ii, nu se datoreaz? TVA în statul membru în care emitentul î?i are re?edin?a sau sediul în cazul în care acesta a men?ionat pe o factur? TVA?ul aferent unei prest?ri al c?rei loc este considerat a fi situat, în conformitate cu A ?asea directiv?, în alt stat membru sau într?un stat ter?.

24 În aceast? privin?ă, trebuie ar?tat de la bun început c?, în mod contrar celor sus?inute de Stadeco, împrejurarea c? articolul 21 alineatul (1) din A ?asea directiv? urm?re?te doar s? determine persoanele pl?titoare de TVA datorat „în sistem intern”, în timp ce, în ac?iunea principal?, Stadeco nu a furnizat serviciile respective pentru EVD pe teritoriul ??rilor de Jos, nu se opune ca litera (c) a acestei dispozi?ii s? poat? fi aplicat? situa?iei de fapt din ac?iunea principal?.

25 Pe de o parte, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 12 din concluzii, rezult? în special din articolul 7 alineatul (1) ?i din articolul 21 alineatul (2) din A ?asea directiv? c? sintagma „în sistem intern” are în vedere întreg teritoriul Comunit??ii Europene, astfel cum este definit la articolul 3 din A ?asea directiv?.

26 Pe de alt? parte, trebuie subliniat c? articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? prevede c? este pl?titoare a taxei orice persoan? care men?ioneaz? TVA?ul pe o factur? sau pe alt document care serve?te ca factur?. În mod specific, aceste persoane sunt pl?titoare ale TVA?ului men?ionat pe o factur? în mod independent de orice obliga?ie de plat? ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 decembrie 1989, Genius, 342/87, Rec., p. 4227, punctul 19, Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobel, C?454/98, Rec., p. I?6973, punctul 53, precum ?i Hot?rârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, Rep., p. I?2425, punctul 23).

27 Prin urmare, în mod contrar situa?iei unei datorii fiscale n?scute eventual ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA?ului, locul prest?rii serviciilor aflate la originea unei facturi nu este relevant în ceea ce prive?te na?terea datoriei fiscale prev?zute la articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? exclusiv ca urmare a men?ion?rii TVA?ului pe factur?.

28 Prev?zând c? TVA?ul men?ionat pe factur? este datorat în mod independent de orice obliga?ie de plat? ca urmare a unei opera?iuni supuse TVA?ului, articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? urm?re?te eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere prev?zut la articolul 17 din A ?asea directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, punctele 57 ?i 61, Hot?rârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou ?i al?ii, C?78/02-C?80/02, Rec., p. I?13295, punctele 50 ?i 53, precum ?i Hot?rârea Reemtsma Cigarettenfabriken, citat? anterior, punctul 23).

29 Astfel, de?i exercitarea acestui drept de deducere este limitat numai la taxele aferente unei opera?iuni supuse TVA?ului (a se vedea Hot?rârea Genius, citat? anterior, punctul 13), riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet cât? vreme destinatarul unei facturi în care se men?ioneaz? în mod gre?it TVA?ul are înc? posibilitatea s? o utilizeze în vederea unei asemenea exercit?ri în conformitate cu articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A ?asea

directiv? (a se vedea în acest sens Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobел, citat anterior, punctul 57).

30 Potrivit acestei dispoziții, în cazul în care o persoană imposibil? dispune de o factură conform? cu articolul 22 alineatul (3) din directiva menționat?, poate invoca la administrația fiscală dreptul de deducere a TVA-ului. Or, astfel cum au arătat guvernele olandez și german, nu se poate exclude posibilitatea ca împrejurări și relații juridice complexe să se opună constatării, în timp util, de către administrația fiscală c? alte considerații împiedică exercitarea dreptului de deducere.

31 Întrucât riscul de pierdere a unor venituri fiscale care ar putea fi generat de exercitarea dreptului la deducere al destinatarului facturii este suportat de statul membru c?ruia îi corespunde TVA-ul menționat pe factura respectiv?, TVA-ul este datorat în acest stat membru în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directiv?.

32 În această privință, trebuie precizat c? instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, c?rui stat membru îi este datorat TVA-ul menționat pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționat?, moneda în care este exprimat? suma ce urmează a fi plătit?, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

33 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare c? articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directiv? trebuie interpretat în sensul c?, în temeiul acestei dispoziții, TVA-ul este datorat în statul membru c?ruia îi corespunde TVA-ul menționat pe factură sau pe alt document care servește ca factură, de?i operațiunea în cauză nu era imposibil? în acest stat membru. Instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, c?rui stat membru îi este datorat TVA-ul menționat pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționat?, moneda în care este exprimat? suma ce urmează a fi plătit?, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dac? principiul neutralității fiscale se opune ca un stat membru să supună corectarea TVA-ului datorat în acest stat membru numai ca urmare a menționării acestuia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana imposibil? să fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze TVA-ul respectiv, în cazul în care acesta din urmă nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului, astfel încât nu există riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

35 În această privință, trebuie amintit c? A șasea directiv? nu prevede în mod expres cazul în care TVA-ul este menționat pe factură din eroare, de?i nu este datorat ca urmare a unei operațiuni supuse acestei taxe. Rezultă c? atât timp cât această lacună nu va fi acoperită de legiuitorul comunitar, statele membre au obligația să furnizeze o soluție (Hotărârile citate anterior Schmeink & Cofreth și Strobел, punctele 48 și 49, și Karageorgou și alții, punctul 49).

36 Curtea a statuat c?, pentru a asigura neutralitatea TVA?ului, este de competen?a statelor membre s? prevad?, în ordinea lor juridic? intern?, posibilitatea de corectare a oric?rei taxe facturate f?r? a fi datorat?, cu condi?ia ca emitentul facturii s? demonstreze buna sa credin?? (Hot?rârea Genius, citat? anterior, punctul 18).

37 Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, principiul neutralit??ii TVA?ului impune ca taxa facturat? f?r? a fi datorat? s? poat? fi regularizat? f?r? ca o astfel de regularizare s? poat? fi condi?ionat? de statele membre de buna?credin?? a emitentului facturii respective (a se vedea Hot?rârile citate anterior Schmeink & Cofreth ?i Strobel, punctul 58, ?i Karageorgou ?i al?ii, punctul 50).

38 Pe de alt? parte, aceast? corectare nu poate depinde de puterea discre?ionar? de apreciere a administra?iei fiscale (Hot?rârea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, punctul 68).

39 În aceast? privin??, trebuie amintit c? m?surile pe care statele membre au posibilitatea s? le adopte în vederea colect?rii taxei ?i a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot s? fie utilizate în a?a fel încât s? pun? în discu?ie neutralitatea TVA?ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legisla?ia comunitar? în materie (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, punctul 59 ?i jurispruden?a citat?).

40 Prin urmare, dac? restituirea TVA?ului devine imposibil? sau excesiv de dificil? în func?ie de condi?iile în care pot fi exercitate solicit?rile de restituire a unor taxe, principiile respective pot impune ca statele membre s? prevad? instrumentele ?i modalit??ile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile c?reia i?au fost prestate serviciile s? recupereze taxa facturat? f?r? s? fie datorat? (a se vedea în acest sens ?i prin analogie Hot?rârea Reemtsma Cigarettenfabriken, citat? anterior, punctul 41).

41 În ac?iunea principal? este evident c?, în temeiul instruc?iunilor generale emise în acest sens de Staatssecretaris, autorit??ile fiscale olandeze au condi?ionat corectarea TVA?ului achitat de Stadeco de rectificarea din partea sa a facturilor trimise EVD fie prin emiterea unor noi facturi care s? nu men?ioneze TVA?ul, fie prin întocmirea unei note de credit.

42 Întrucât atât o factur? rectificat?, cât ?i o not? de credit indic? în mod clar beneficiarului serviciilor efectuate c? TVA?ul nu este datorat în statul membru în cauz? ?i c?, prin urmare, beneficiarul nu dispune în aceast? privin?? de dreptul de deducere a TVA?ului, trebuie s? se considere c? o asemenea condi?ie poate în principiu s? asigure eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale. În plus, se impune constatarea c? aceast? condi?ie nu stabile?te rambursarea taxei respective în func?ie de puterea de apreciere discre?ionar? a administra?iei fiscale.

43 Pe de alt? parte, de?i instan?a na?ional? are obliga?ia s? verifice dac? în ac?iunea principal? Stadeco a demonstrat c? a eliminat complet ea îns??i, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale, pentru a?i oferi un r?spuns util, Curtea poate totu?i s? îi furnizeze indica?iile pe care le consider? necesare (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C?49/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 30, ?i Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Magoora, C?414/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 33).

44 Din decizia de trimitere reiese c? Stadeco a transmis autorit??ilor fiscale olandeze copia unei note de credit adresate EVD, de?i, în realitate, Stadeco nici nu întocmise o asemenea not?, nici nu corectase facturile în discu?ie în ac?iunea principal?.

45 Astfel, este evident c?, în ac?iunea principal?, riscul de pierdere a unor venituri fiscale era eliminat numai ca urmare a dublei împrejur?ri c?, pe de o parte, calitatea de organism public a EVD ?i, pe de alt? parte, faptul c? EVD a recurs la serviciile Stadeco exclusiv pentru activit??i care nu erau supuse taxei pe cifra de afaceri în ??rile de Jos excludeau orice drept de deducere a acestei taxe.

46 Cu toate acestea, dup? cum s?a ar?tat la punctul 30 din prezenta hot?râre, nu se poate exclude posibilitatea ca împrejur?ri ?i rela?ii juridice complexe s? se opun? constat?rii, în timp util, de c?tre administra?ia fiscal? c? alte considera?ii împiedic? exercitarea dreptului de deducere.

47 În asemenea împrejur?ri, trebuie s? se considere c? faptul de a supune corectarea TVA?ului men?ionat în mod gre?it pe o factur? condi?iei rectific?rii acestei facturi nu dep??e?te în principiu ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul elimin?rii complete a riscului de pierdere a unor venituri fiscale.

48 Pe de alt? parte, în m?sura în care din împrejur?rile ac?iunii principale reiese c? autorit??ile fiscale olandeze par deopotriv? s? condi?ioneze corectarea TVA?ului de restituirea de c?tre emitentul facturii în cauz? c?tre beneficiarul serviciilor efectuate a cuantumului taxei pl?tite f?r? a fi datorate, trebuie amintit c? dreptul comunitar nu se opune ca un sistem juridic na?ional s? refuze o rambursare de taxe percepute f?r? a fi datorate în condi?ii care ar duce la o îmbog??ire f?r? just? cauz? a avânzilor?cauz? (Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Rep., p. I?2283, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

49 Or, existen?a ?i m?sura îmbog??irii f?r? just? cauz? pe care rambursarea unui impozit perceput f?r? a fi datorat potrivit dreptului comunitar ar produce?o pentru o persoan? impozabil? nu vor putea fi stabilite decât în urma unei analize economice care s? ia în considerare toate circumstan?ele relevante (a se vedea în acest sens Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 43).

50 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? instan?a de trimitere are obliga?ia s? efectueze o asemenea verificare. În special, în acest context poate fi relevant? situa?ia în care contractele încheiate între Stadeco ?i EVD prevedeau sume fixe de remunerare pentru serviciile efectuate sau sume de baz? majorate, dup? caz, cu taxele aplicabile. Astfel, în prima situa?ie, nu ar exista o îmbog??ire f?r? just? cauz? din partea Stadeco.

51 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? principiul neutralit??ii fiscale nu se opune, în principiu, ca un stat membru s? supun? corectarea TVA?ului datorat în acest stat membru numai ca urmare a men?ion?rii acestuia din eroare pe factura trimis? condi?iei ca persoana impozabil? s? fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factur? rectificat? care s? nu men?ioneze TVA?ul respectiv, dac? aceast? persoan? impozabil? nu a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

52 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 21 alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretat în sensul că, în temeiul acestei dispoziții, taxa pe valoarea adăugată este datorată în statul membru căruia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată menționată pe factură sau pe alt document care servește ca factură, deși operațiunea în cauză nu era impozabilă în acest stat membru. Instanța de trimitere are obligația să verifice, luând în considerare toate împrejurările relevante, căruia stat membru îi este datorată taxa pe valoarea adăugată menționată pe factura în discuție. Cu privire la acest aspect, pot fi relevante în special cota menționată, moneda în care este exprimată suma ce urmează a fi plătită, limba de redactare, conținutul și contextul facturii în cauză, locul de stabilire al emitentului acestei facturi și al beneficiarului serviciilor efectuate, precum și comportamentul acestora.**

2) **Principiul neutralității fiscale nu se opune, în principiu, ca un stat membru să supună corectarea taxei pe valoarea adăugată datorate în acest stat membru numai ca urmare a menționării acesteia din eroare pe factura trimisă condiției ca persoana impozabilă să fi trimis beneficiarului serviciilor efectuate o factură rectificată care să nu menționeze taxa respectivă, dacă această persoană impozabilă nu a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.**

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.