ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

18 juni 2009 *

In zaak C-566/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 30 november 2007, ingekomen bij het Hof op 21 december 2007, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

Stadeco BV,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 december 2008,

gelet op de opmerkingen van:

— Stadeco BV, vertegenwoordigd door A. Fruijtier, advocaat,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, M. de Grave en C. ten Dam als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, S. Trekli en M. Tassopoulou als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door R. Adam als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 maart 2009,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), en van het beginsel van fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën (hierna: „Staatssecretaris") en Stadeco BV (hierna: „Stadeco") over het recht van een belastingplichtige op herziening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die is vermeld op de factuur die aan de ontvanger van de verrichte diensten is verzonden.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan btw onderworpen.

4 Luidens artikel 9, lid 2, sub c, van die richtlijn is „de plaats van diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheids-activiteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten […] de plaats waar die diensten materieel worden verricht".

5 Artikel 21, lid 1, sub c, van die richtlijn bepaalt dat in het binnenlands verkeer de btw verschuldigd is „door ieder die de [btw] vermeldt op een factuur of een als zodanig dienstdoend document".

Nationale regeling

6 Artikel 1, lid 1, sub a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329), in de versie die van toepassing is op het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar (hierna: „Wet OB"), bepaalt dat „onder de naam ‚omzetbelasting' een belasting [wordt] geheven ter zake van […] leveringen van goederen en diensten welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht".

7 Luidens artikel 6, lid 2, sub c, 1°, van de Wet OB worden „de diensten, bestaande in […] culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten […] verricht daar waar de activiteiten of werkzaamheden feitelijk plaatsvinden".

8 Artikel 12, lid 1, van de Wet OB bepaalt dat de „belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht".

9 Artikel 14, lid 1, van de Wet OB regelt dat de „in een tijdvak verschuldigd geworden belasting […] op aangifte [moet] worden voldaan".

10 Artikel 37 van de Wet OB voorziet dat „[h]ij die op een factuur op enigerlei wijze melding maakt van omzetbelasting welke hij, anders dan op grond van dit artikel, niet verschuldigd is geworden, […] die belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop hij die factuur heeft uitgereikt; hij is gehouden deze belasting op de voet van artikel 14 te voldoen".

11 Uit het verwijzingsarrest blijkt dat de Nederlandse belastingautoriteiten, zoals is gepreciseerd door de Nederlandse regering, ten tijde van de feiten van het hoofdgeding volgens de beleidsinstructies van de Staatssecretaris met het oog op de herziening van de omzetbelasting aan degene die een factuur uitreikte waarop deze belasting ten onrechte was vermeld, vroegen de factuur te herstellen, hetzij door uitreiking van een nieuwe factuur, hetzij door uitreiking van een creditnota gericht aan de ontvanger van de verrichte diensten.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

12 Stadeco is een in Nederland gevestigde onderneming die actief is op het gebied van de verhuur, opbouw en afbraak van stands op beurzen en tentoonstellingen.

13 Van 1993 tot en met 1995 heeft Stadeco in Duitsland en in derde landen diensten verricht voor rekening van de Economische Voorlichtingsdienst (hierna: „EVD"), een in Nederland gevestigd publiekrechtelijk lichaam dat een onderdeel is van het ministerie van Economische Zaken. De EVD heeft de diensten van Stadeco uitsluitend gebruikt voor handelingen die in Nederland niet aan omzetbelasting waren onderworpen en waarvoor zij als onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam geen recht op aftrek had.

14 De facturen voor de buiten Nederland verrichte diensten vermeldden de bedragen aan omzetbelasting die op identieke, in Nederland verrichte diensten van toepassing zou zijn geweest. De EVD heeft deze facturen volledig betaald en Stadeco heeft de vermelde belastingen in Nederland voldaan.

15 In 1996 deelden de belastingautoriteiten Stadeco mede dat zij voor de betrokken diensten, die buiten Nederland waren verricht, in Nederland geen omzetbelasting verschuldigd was. Stadeco heeft daarop verzocht om terugbetaling van alle uit dien hoofde voldane belastingen, voor een bedrag van 230 314 NLG (104 512 EUR). De belastingautoriteiten hadden aan de teruggaaf de voorwaarde verbonden dat de aan de EVD uitgereikte facturen zouden worden hersteld, waarop Stadeco hun een kopie van een daartoe bestemde creditnota heeft doen toekomen. Zij heeft daarop terugbetaling verkregen.

16 Bij een controle in 2000 hebben de belastingautoriteiten evenwel vastgesteld dat Stadeco geen creditnota aan de EVD had uitgereikt, noch de facturen had hersteld noch enig bedrag aan deze laatste had terugbetaald. De belastingautoriteiten hebben Stadeco dan ook een naheffingsaanslag opgelegd ter zake van alle terugbetaalde belastingen.

17 Na afwijzing van het tegen deze naheffingsaanslag gemaakte bezwaar, heeft Stadeco bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage de vernietiging van die aanslag verkregen. Deze rechterlijke instantie oordeelde dat herstel van de onjuistheid van de facturering in casu niet essentieel was, omdat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten was nu de hoedanigheid van de EVD elk recht op aftrek van de omzetbelasting uitsloot.

18 De Staatsecretaris heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage bij de Hoge Raad der Nederlanden beroep in cassatie ingesteld. Hij betoogt dat nu Stadeco niet heeft voldaan aan de voorwaarden inzake herstel van de onjuiste facturering, zij niet het recht heeft de terugbetaling van omzetbelasting te behouden.

19 De verwijzende rechter is van oordeel dat, nu op grond van de materiële btw-regels de plaats van de betrokken verrichtingen buiten Nederland is gelegen, de naheffingsaanslag enkel kon worden gebaseerd op artikel 37 van de Wet OB, dat de omzetting in Nederlands recht van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is.

20 De verwijzende rechter betwijfelt echter of er een belastingschuld uit hoofde van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn in de lidstaat van vestiging van de opsteller van de factuur ontstaat, indien de op die factuur in rekening gebrachte verrichting krachtens het gemeenschappelijk btw-stelsel geacht wordt plaats te vinden in een andere lidstaat.

21 Mocht dit het geval zijn, dan stelt hij zich tevens de vraag of herziening van de belastingschuld afhankelijk kan worden gesteld van herstel van de betrokken factuur, met name wanneer de ontvanger van de geleverde diensten geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Hij meent in dat verband dat niet voorshands kan worden uitgesloten dat de lidstaten het recht hebben dergelijke voorwaarden te stellen om ongerechtvaardigde verrijking te voorkomen.

22 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 21, lid 1, aanhef en letter c, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd wordt in de lidstaat waarin de opsteller van de factuur woont of is gevestigd, indien hij het btw-bedrag op die factuur in rekening brengt voor een handeling die krachtens het gemeenschappelijk stelsel van [btw] geacht wordt plaats te vinden in een andere lidstaat dan wel in een derde land?

2) Zo nee, mogen, ingeval een factuur bedoeld in artikel 21, lid 1, letter c, van de Zesde richtlijn is uitgereikt aan een ontvanger die geen recht op aftrek van btw heeft (waardoor geen gevaar van verlies aan belastinginkomsten bestaat), de lidstaten aan herziening van de bij vergissing gefactureerde en mitsdien ingevolge deze bepaling verschuldigde btw de voorwaarde verbinden dat de belastingplichtige aan zijn afnemer alsnog een herstelfactuur uitreikt waarop geen btw-bedrag is vermeld?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

23 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat krachtens die bepaling geen btw verschuldigd wordt in de lidstaat waarin de opsteller van een factuur woont of gevestigd is, wanneer deze laatst de btw heeft vermeld op een factuur voor een verrichting die overeenkomstig de Zesde richtlijn geacht wordt plaats te vinden in een andere lidstaat of in een derde land.

24 Dienaangaande moet om te beginnen worden opgemerkt dat, anders dan Stadeco stelt, de omstandigheid dat artikel 21, lid 1, van de Zesde richtlijn er enkel op gericht is de belastingplichtigen ter zake van de btw „in het binnenlands verkeer" te bepalen, terwijl in het hoofdgeding Stadeco de betrokken diensten ten behoeve van de EVD niet op Nederlands grondgebied heeft verricht, er niet aan in de weg staat dat sub c van die bepaling op de feiten in het hoofdgeding van toepassing kan zijn.

25 Zoals de advocaat-generaal in punt 12 van haar conclusie heeft opgemerkt, volgt met name uit de artikelen 7, lid 1, en 21, lid 2, van de Zesde richtlijn dat de uitdrukking „in het binnenlands verkeer" betrekking heeft op het gehele grondgebied van de Europese Gemeenschap, zoals gedefinieerd in artikel 3 van de Zesde richtlijn.

26 Daarnaast moet worden benadrukt dat artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalt dat eenieder die op een factuur of een als zodanig dienstdoend document btw vermeldt, die belasting verschuldigd is. Meer bepaald is deze persoon de op een factuur vermelde btw verschuldigd ongeacht of btw verschuldigd is op grond van een aan btw onderworpen handeling (zie in die zin arresten van 13 december 1989, Genius, C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 19; 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 53, en 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 23).

27 Anders dan het geval is bij een belastingschuld die eventueel op grond van een aan btw onderworpen handeling ontstaat, is bijgevolg de plaats van verrichting van de diensten die aan de oorsprong liggen van een factuur, niet relevant voor het ontstaan van de belastingschuld als voorzien in artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, die enkel verschuldigd is vanwege de vermelding van de btw op die factuur.

28 Door te bepalen dat de op de factuur vermelde btw verschuldigd is ongeacht of btw moet worden voldaan op grond van een aan btw onderworpen handeling, beoogt artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn het gevaar uit te schakelen dat als gevolg

van het in artikel 17 van de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan (zie in die zin arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punten 57 en 61; arrest van 6 november 2003, Karageorgou e.a., C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punten 50 en 53, en arrest Reemtsma Cigarettenfabriken, reeds aangehaald, punt 23).

29 Ook al bestaat dit recht op aftrek enkel voor belastingen die verband houden met een aan btw onderworpen handeling (zie arrest Genius, reeds aangehaald, punt 13), is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in beginsel immers niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze overeenkomstig artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn nog voor de uitoefening van dat recht kan gebruiken (zie in die zin arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punt 57).

30 Ingevolge deze bepaling kan een belastingplichtige, wanneer hij in het bezit is van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van die richtlijn opgestelde factuur, bij de belastingadministratie zijn recht op btw-aftrek doen gelden. Zoals de Nederlandse en de Duitse regering hebben opgemerkt, kan echter niet worden uitgesloten dat complexe omstandigheden en rechtsbetrekkingen eraan in de weg staan dat de belastingadministratie tijdig vaststelt dat andere overwegingen zich tegen de uitoefening van het recht op aftrek verzetten.

31 Aangezien het risico op verlies van belastinginkomsten dat de uitoefening van het recht op aftrek van de ontvanger van de factuur kan meebrengen, wordt gedragen door de lidstaat waarvan de btw op de betrokken factuur vermeld staat, wordt de btw op grond van artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn in die lidstaat verschuldigd.

32 Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle relevante omstandigheden na te gaan, aan welke lidstaat de op de betrokken factuur vermelde btw verschuldigd wordt. Daarbij kunnen met name relevant zijn het vermelde tarief, de

munteenheid waarin het te betalen bedrag is uitgedrukt, de taal waarin de factuur is opgesteld, de inhoud en de context van de betrokken factuur, de vestigingsplaatsen van de opsteller van die factuur en van de ontvanger van de verrichte diensten, alsook het gedrag van deze beiden.

33 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de btw uit hoofde van die bepaling verschuldigd wordt in de lidstaat waarvan de btw op de factuur of een als zodanig dienstdoend document vermeld staat, ook wanneer de betrokken handeling in die lidstaat niet belastbaar was. Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle relevante omstandigheden na te gaan, van welke lidstaat de btw op de betrokken factuur vermeld staat. Daarbij kunnen met name relevant zijn het vermelde tarief, de munteenheid waarin het te betalen bedrag is uitgedrukt, de taal waarin de factuur is opgesteld, de inhoud en de context van de betrokken factuur, de vestigingsplaatsen van de opsteller van die factuur en van de ontvanger van de verrichte diensten, alsook het gedrag van deze beiden.

Tweede vraag

34 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat een lidstaat aan herziening van btw die in die lidstaat enkel verschuldigd is omdat zij bij vergissing op de gestuurde factuur is vermeld, de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige aan de ontvanger van de verrichte diensten een herstelfactuur uitreikt waarop geen btw wordt vermeld, wanneer deze laatste geen recht op btw-aftrek heeft, waardoor er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten is.

35 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke bepaling bevat voor het geval dat de btw bij vergissing op een factuur is vermeld en niet op grond van een aan deze belasting onderworpen handeling verschuldigd is. Zolang de gemeenschapswetgever deze lacune niet verhelpt, staat het dan ook aan de lidstaten om

er een oplossing voor te vinden (reeds aangehaalde arresten Schmeink & Cofreth en Strobel, punten 48 en 49, en Karageorgou e.a., punt 49).

36 Het Hof heeft geoordeeld dat het aan de lidstaten staat om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun interne rechtsorde de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur het bewijs van zijn goede trouw levert, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien (arrest Genius, reeds aangehaald, punt 18).

37 Wanneer echter de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van neutraliteit van de btw dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van die factuur (zie reeds aangehaalde arresten Schmeink & Cofreth en Strobel, punt 58, en Karageorgou e.a., punt 50).

38 Deze herziening kan bovendien niet afhangen van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie (arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punt 68).

39 In dit verband mogen de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde

gemeenschappelijke btw-stelsel (zie naar analogie arrest Schmeink & Cofreth en Strobel, reeds aangehaald, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Indien bijgevolg de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt als gevolg van de voorwaarden waaronder verzoeken om teruggaaf van belastingen kunnen worden gedaan, kunnen deze beginselen vereisen dat de lidstaten de middelen en procedures bieden waarmee de belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen (zie in die zin en naar analogie, arrest Reemtsma Cigarettenfabriken, reeds aangehaald, punt 41).

41 In het hoofdgeding hebben de Nederlandse belastingautoriteiten op daartoe door de Staatssecretaris gegeven algemene instructies, aan herziening van de door Stadeco voldane btw de voorwaarde verbonden dat deze laatste de aan de EVD uitgereikte facturen zou herstellen, hetzij door uitreiking van nieuwe facturen zonder vermelding van btw, hetzij door opstelling van een creditnota.

42 Aangezien zowel een herstelfactuur als een creditnota aan de ontvanger van de verrichte diensten duidelijk aangeven dat in de betrokken lidstaat geen btw verschuldigd is en dat die ontvanger dienaangaande dus geen recht op btw-aftrek heeft, kan een dergelijke voorwaarde in beginsel waarborgen dat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat. Bovendien leidt deze voorwaarde er niet toe dat de terugbetaling van de bedoelde belasting afhangt van de discretionaire beoordelingsbevoegdheid van de belastingadministratie.

43 Voor het overige kan het Hof, ofschoon het aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of Stadeco in het hoofdgeding heeft bewezen dat zij tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld, die rechter niettemin alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht om hem een nuttig antwoord te geven

(zie in die zin met name de arresten van 1 juli 2008, MOTOE, C-49/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 30, en 22 december 2008, Magoora, C-414/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 33).

44 Uit het verwijzingsarrest volgt dat Stadeco de Nederlandse belastingautoriteiten een kopie van een aan de EVD gerichte creditnota had doen toekomen, terwijl Stadeco in werkelijkheid noch een dergelijke nota had uitgereikt, noch de in het hoofdgeding centraal staande facturen had hersteld.

45 In het hoofdgeding was het gevaar voor verlies van belastinginkomsten immers enkel uitgeschakeld vanwege de dubbele omstandigheid dat de EVD een publiekrechtelijk lichaam was en de EVD de diensten van Stadeco uitsluitend had gebruikt voor activiteiten die in Nederland niet aan de omzetbelasting waren onderworpen, waardoor elk recht op aftrek van die belasting was uitgesloten.

46 Zoals evenwel in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt, kan niet algemeen worden uitgesloten dat complexe omstandigheden en rechtsbetrekkingen eraan in de weg staan dat de belastingadministratie tijdig vaststelt dat andere overwegingen zich tegen de uitoefening van het recht op aftrek verzetten.

47 In die omstandigheden moet worden geconcludeerd dat het feit dat aan herziening van ten onrechte op een factuur vermelde btw de voorwaarde wordt verbonden dat die factuur wordt hersteld, in beginsel niet verder gaat dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstelling, het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig uit te schakelen.

48 Nu voor het overige uit de omstandigheden van het hoofdgeding blijkt dat de Nederlandse belastingautoriteiten aan herziening van de btw mede de voorwaarde verbinden dat de opsteller van de factuur de ontvanger van de verrichte diensten de ten onrechte betaalde btw vergoedt, moet eraan worden herinnerd dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet dat onder een nationaal rechtsstelsel de teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd in omstandigheden waarin dit zou uitlopen op ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden (arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 41 en aangehaalde rechtspraak).

49 Of en in welke mate teruggaaf van een volgens het gemeenschapsrecht ten onrechte geïnde heffing zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van een belastingplichtige, kan slechts worden vastgesteld na een analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden (zie in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 43).

50 Het staat in dat verband aan de verwijzende rechter om een dergelijke analyse te maken. In die context kan met name relevant zijn of in de tussen Stadeco en de EVD gesloten overeenkomsten vaste vergoedingen voor de verrichte diensten waren vastgelegd of basisbedragen die in voorkomend geval met de toepasselijke belastingen werden vermeerderd. In het eerste geval is immers mogelijk geen sprake van ongerechtvaardigde verrijking door Stadeco.

51 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich er in beginsel niet tegen verzet dat een lidstaat aan herziening van btw die in die lidstaat enkel verschuldigd is omdat zij bij vergissing op de gestuurde factuur is vermeld, de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige aan de ontvanger van de verrichte diensten een herstelfactuur uitreikt waarop geen btw wordt

vermeld, wanneer deze belastingplichtige niet tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, moet aldus worden uitgelegd dat de belasting over de toegevoegde waarde uit hoofde van die bepaling verschuldigd wordt in de lidstaat waarvan de belasting over de toegevoegde waarde op de factuur of een als zodanig dienstdoend document vermeld staat, ook wanneer de betrokken handeling in die lidstaat niet belastbaar was. Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle relevante omstandigheden na te gaan, van welke lidstaat de belasting over de toegevoegde waarde op de betrokken factuur vermeld staat. Daarbij kunnen met name relevant zijn het vermelde tarief, de munteenheid waarin het te betalen bedrag is uitgedrukt, de taal waarin de factuur is opgesteld, de inhoud en de context van de betrokken factuur, de vestigingsplaatsen van de opsteller van die factuur en van de ontvanger van de verrichte diensten, alsook het gedrag van deze beiden.**

2) **Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er in beginsel niet tegen dat een lidstaat aan herziening van btw die in die lidstaat enkel verschuldigd is omdat zij bij vergissing op de gestuurde factuur is vermeld, de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige aan de ontvanger van de verrichte diensten een herstelfactuur uitreikt waarop geen btw wordt vermeld, wanneer deze belastingplichtige niet tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld.**

ondertekeningen