# WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 18 czerwca 2009 r. *

W sprawie C-566/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 30 listopada 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2007 r., w postępowaniu

**Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**Stadeco BV**,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A.Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

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), (zwanej 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 […] [uważa 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 (zwanej dalej „Wet") „przez »podatek obrotowy« rozumie się podatek pobierany […] od dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w Nideralndach 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 wyświadczył 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 wykaże 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 tejże 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 żądały w celu skorygowania podatku obrotowego od wystawcy faktury błędnie 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 wykorzystywało usługi świadczone przez Stadeco wyłącznie do działalności, w odniesieniu do której, jako część podmiotu publicznoprawnego, nie było uprawnione do odliczenia podatku VAT.

14 Faktury za rzeczone usługi wykonane poza Niderlandami wykazywały kwoty należne z tytułu podatku obrotowego, który był stosowany do identycznych usług świadczonych w Niderlandach. EVD zapłaciło w całości te faktury a Stadeco uiściła w Niderlandach wskazane podatki.

15 W 1996 r. organy podatkowe poinformowały Stadeco, że w odniesieniu do spornych usług wykonanych poza Niderlandami nie podlegała żadnemu podatkowi obrotowemu w Niderlandach. Następnie Stadeco wniosła o zwrot całej kwoty zapłaconych z tego tytułu podatków w wysokości 230 314 NLG (104 512 EUR). Ponieważ organy podatkowe uzależniły wnioskowany zwrot od korekty faktur wystawionych przez EVD, Stadeco przedstawiła im notę korygującą w tym zakresie. W związku z tym uzyskała ona ten zwrot.

16 Niemniej jednak podczas kontroli przeprowadzonej w 2000 r. organy podatkowe stwierdziły, że Stadeco nie wystawiła na EVD żadnych not korygujących, nie skorygowała faktur ani też nie zwróciła jej jakiejkolwiek kwoty. W ten sposób organy podatkowe skierowały do Stadeco decyzję określającą podatek w wysokości całej kwoty zwróconego podatku.

17 W następstwie odwołania Stadeco od decyzji ustalającej wysokość opodatkowania Gerechtshof te 's-Gravenhage (sąd apelacyjny w Hadze) stwierdził nieważność tej decyzji. Sąd ten stwierdził, że skorygowanie faktur nie było istotne w niniejszej sprawie, ponieważ nie istniało żadne niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych z tego powodu, że statut EVD wyłączał prawo odliczenia podatku obrotowego.

18 Staatsecretaris wniosło do Hoge Raad der Nederlanden kasację od wyroku u Gerechtshof te 's-Gravenhage. Podniósł on, że w związku z tym, iż Stadeco nie spełniła warunków dotyczących skorygowania błędów na fakturach, nie przysługuje jej prawo do zachowania zwróconego podatku obrotowego.

19 Sąd krajowy twierdzi, że ze względu na fakt, iż w świetle przepisów prawa materialnego dotyczącego podatku VAT miejscem świadczenia usług nie są Niderlandy, decyzja ustalająca podatek mogła oprzeć się wyłącznie na art. 37 Wet, który transponował do prawa niderlandzkiego art. 21 ust.1 lit. c) szóstej dyrektywy.

20 Niemniej jednak ponieważ sąd krajowy ma wątpliwości co do powstania takiego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy w państwie członkowskim, w którym wystawca faktury ma swoją siedzibę, w sytuacji gdy na podstawie wspólnego systemu podatku VAT uważa się, że miejsce świadczenia odpowiadającego tej fakturze znajduje się w innym państwie członkowskim.

21 Jeżeli by tak było, sąd ten zastanawia się również nad tym, czy korekta zobowiązania podatkowego może być uzależniona od korekty danej faktury, w szczególności wówczas, gdy usługobiorca nie ma prawa do odliczenia naliczonego podatku. W tym zakresie sąd ten twierdzi, że nie można z góry wykluczyć, że państwa członkowskie mają prawo przewidzieć takie warunki w celu zapobieżenia bezpodstawnemu wzbogaceniu.

22 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy […] należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT nie jest należny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiot wystawiający fakturę, jeżeli podmiot ten wykazał na fakturze podatek VAT z tytułu czynności, która na podstawie wspólnego systemu [podatku VAT] jest uważana za wykonaną w innym państwie członkowskim lub państwie 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 Stadeco, okoliczność, 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 Stadeco 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 należny 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 nienależnie wykazującej podatek VAT może ją 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 Zgonie 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 rząd niderlandzki i rząd niemiecki — nie można wykluczyć, że złożone 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 przysługuje podatek VAT wykazany na fakturze, podatek VAT jest należny 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 usługobiorcy, 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 należność z tytułu podatku VAT na podstawie tego przepisu należy się temu państwu członkowskiemu, któremu przysługuje 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 usługobiorcy, a także ich zachowanie.

*W przedmiocie pytania drugiego*

34 W drugim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy usiłuje zasadniczo ustalić, czy zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie uzależniało korektę podatku VAT należnego w tym państwie członkowskim z tego tylko powodu, iż błędnie został on wykazany na wysłanej fakturze od warunku, aby podatnik przesłał usługobiorcy skorygowaną fakturę niewykazującą tego podatku, w sytuacji gdy usługobiorcy nie przysługuje jakiekolwiek prawo odliczenia, w taki sposób, że nie ma żadnego ryzyka utraty wpływów podatkowych.

35 W tym zakresie należy przypomnieć, że szósta dyrektywa nie przewiduje wyraźnie przypadku, w którym podatek VAT omyłkowo zostaje wykazany na fakturze, wówczas gdy nie jest on należny na podstawie transakcji podlegającej temu podatkowi. Z powyższego wynika, że do czasu wypełnienia tej luki prawnej przez prawodawcę

wspólnotowego do państw członkowskich należy rozwiązania tej sytuacji (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 48, 49; w sprawie Karageorgou i in., pkt 49).

36 Trybunał orzekł już, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy przewidzenia w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich nienależnie zafakturowanych podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoja dobrą wiarę (zob. ww. wyrok w sprawie Genius, pkt 18).

37 Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie 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 może być uzależniona od swobodnego uznania organu podatkowego (ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 68).

39 W tym zakresie należy przypomnieć, iż przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę 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 związku z tym, jeśli zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzeczone zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (zob. podobnie i analogicznie ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41).

41 W sprawie przed sadem krajowym okazuje się, że niderlandzkie organy podatkowe uzależniły na podstawie ogólnych wytycznych Staatssecretaris w tym zakresie korektę podatku VAT naliczonego przez Stadeco od korekty faktur wystawionych przez EVD, bądź poprzez wystawienie nowych faktur niewykazujących podatku VAT, bądź to poprzez wystawienie noty korygującej.

42 Ponieważ zarówno faktura korygująca, jak i nota korygująca wskazują wyraźnie usługobiorcy, że w danym państwie członkowskim nie należy się żaden podatek VAT, ponieważ usługobiorca nie posiada w tym zakresie żadnego prawa do odliczenia podatku VAT, należy stwierdzić, że taki warunek co do zasady może zapewniać likwidację ryzyka utraty wpływów 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 Stadeco 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 Stadeco przestawiła niderlandzkim organom podatkowym kopię noty korygującej wystawionej na EVD, podczas gdy w rzeczywistości Stadeco 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 Stadeco wyłącznie dla działalności niepodlegającej podatkowi obrotowemu w Niderlandach wyłączyło 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 złożone okoliczności i stosunki prawne uniemożliwią stwierdzenie we właściwym czasie przez organy podatkowe, iż inne względy sprzeciwiają 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 odmawiał 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 powstałoby 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 Stadeco 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 by było 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 dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., powinien być interpretowany w ten sposób, że należność z tytułu podatku od wartości dodanej na podstawie tego przepisu należy się temu państwu członkowskiemu, któremu przysługuje podatek od wartości dodanej wykazany na fakturze lub na jakimkolwiek 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 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